



LUNDS UNIVERSITET  
Ekonomihögskolan

Företagsekonomiska Institutionen  
FEKN90, Företagsekonomi  
*Examensarbete på Civilekonomprogrammet*  
VT 2015

# IASB som normgivande organ

- *En fallstudie över upprättarnas inflytande på  
normgivningen*

## **Författare**

Rebecca Johansson

Sofie Nilsson

## **Handledare**

Kristina Artsberg

## Förord

Vi vill tacka alla de personer som hjälpt oss vid genomförandet av denna studie.

Ett speciellt tack vill vi rikta till vår handledare Kristina Artsberg vid Lunds Universitet, för hennes värdefulla åsikter och vägledning vid detta uppsatsskrivande.

Lund, 2015-05-18

---

Rebecca Johansson

---

Sofie Nilsson

## Sammanfattning

<b>Titel:</b>	IASB som normgivande organ – <i>En fallstudie över upprättarnas inflytande på normgivningen</i>
<b>Kurs:</b>	FEKN90 Företagsekonomi: Examensarbete på civilekonomprogrammet
<b>Författare:</b>	Rebecca Johansson och Sofie Nilsson
<b>Handledare:</b>	Kristina Artsberg
<b>Seminariedatum:</b>	2015-05-25
<b>Nyckelord:</b>	IFRS 15, upprättares påverkan, normgivning, politisk process, finansiell information, IASB, FASB,
<b>Syfte:</b>	Syftet är att besvara huruvida normgivarna beaktat upprättarnas åsikter avseende de ökade kraven på finansiell information samt om någon specifik bransch påverkat kraven på finansiell information. Genom detta syfte kan studien bidra till och utveckla det teoretiska området över hur <i>IASB</i> agerar som normgivare.
<b>Metod:</b>	Metoden för denna studie är av kvalitativ natur. Forskningsdesignen utgörs av en fallstudie och datainsamlingen utgörs av insamling och granskning av dokument.
<b>Teori:</b>	I studiens teoretiska referensram presenteras teori om normgivning, vilka som deltar i normgivningen samt teori över politisk process.
<b>Empiri:</b>	Det empiriska materialet utgörs av de remissvar som inkommit från upprättare på det reviderade utkastet för IFRS 15.
<b>Slutsats:</b>	IASB har inte beaktat upprättarnas åsikter i hög grad vilket tyder på att IASB blivit mer självständiga i sin normgivningsprocess gentemot upprättarna. Det är inte heller någon specifik bransch som påverkat utfallet av IFRS 15.

## Abstract

<b>Title:</b>	IASB as a standard setter - A case study of preparers influence at the standard setting process
<b>Course:</b>	FEKN90 Business administration: Degree project, Master of Science in Business and Economics
<b>Authors:</b>	Rebecca Johansson and Sofie Nilsson
<b>Supervisor:</b>	Kristina Artsberg
<b>Seminar date:</b>	2015-05-25
<b>Keywords:</b>	IFRS 15, preparers influence, standard setting, political process, disclosure, IASB, FASB
<b>Purpose:</b>	The purpose of this study is to investigate if the standard setters have considered the preparers opinions regarding the increased disclosure requirements as well as if any specific industry has affected the outcome. By this purpose the study will be able to contribute to the development of the theoretical framework of IASBs position as a standard setter.
<b>Methodology:</b>	The methodology in this study is of a qualitative nature. The study has a case study design and the data was collected through an examination of documents.
<b>Theoretical Perspectives:</b>	The theoretical framework of the study presents theories about the standard setting process, which parties that contributes and theory about policy process.
<b>Empirical Foundation:</b>	The empirical documents consist of comment letters received from preparers on the revised exposure draft of IFRS 15.
<b>Conclusion:</b>	The preparers' opinions have not affected the outcome of IFRS 15, which implies that IASB has become more independent in their standard setting process. Neither have any specific industry affected the outcome of IFRS 15.

## Förkortningar

FASB	Financial Accounting Standards Board
GAAP	Generally accepted accounting principles
IAS	International Accounting Standards
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
SEC	Securities and Exchange Commission
SOX	Sarbanes-Oxley Act

## Innehållsförteckning

<b>1. Introduktion</b>	<b>1</b>
1.1 Bakgrund	1
1.2 Problematisering	2
1.2.1 Problemformulering	4
1.3 Syfte	4
1.4 Avgränsning	4
1.5 Disposition	4
<b>2. Metod</b>	<b>6</b>
2.1 Forskningsstrategi	6
2.2 Forskningsdesign	6
2.3 Forskningsmetod	7
2.4 Litteratursökning	8
2.5 Urval empiri	8
2.5.1 Strategiskt urval	9
2.5.2 Kodning	10
2.6 Tillvägagångssätt	11
2.7 Metodutvärdering	13
<b>3. Institutionalialia</b>	<b>15</b>
3.1 IASB:s process för normgivning	15
3.2 FASB:s process för normgivning	17
3.3 Skillnader mellan det reviderade utkast och den slutliga standarden för IFRS 15	18
3.3.1 Uppdelning av intäkter	19
3.3.2 Balansering av kontrakt	19
3.3.3 Kvarstående prestationsåtagande	20
3.3.4 Balansering betungande prestationsåtagande	20
3.3.5 Balansering av tillgångar som uppkommer på grund av kostnader vilka man åtar sig vid fullgörande av ett kontrakt	20
<b>4. Teori</b>	<b>22</b>
4.1 Politisk process	22
4.2 Normgivning	23
4.3 Public Interest Theory	24
4.4 Capture Theory	24
4.5 Deltagande normgivningsprocess	25
4.6 Lobbying	26
4.7 Effekter vid krav på finansiell information	27
<b>5. Empiri</b>	<b>29</b>
5.1 Översikt remissvar	29
5.2 Allmän inställning till de ökade kraven på finansiell information	29
5.3 Inställning till de fem områden vilka berörs av förslaget	31
5.3.1 Uppdelning av intäkter	31
5.3.2 Balansering av kontrakt	32
5.3.3 Kvarstående prestationsåtaganden	33
5.3.4 Balansering betungande prestationsåtagande	34
5.3.5 Balansering av tillgångar som uppkommer på grund av kostnader vilka man åtar sig vid fullgörande av ett kontrakt	34
5.4 Övriga åsikter	35
5.4.1 Höga kostnader	35
5.4.2 Negativ inverkan på användarna	36
5.4.3 Nuvarande standarder tillräckliga	36

5.4.4 Stora förändringar i nuvarande system .....	36
5.4.5 Friare tillämpning för upprättarna.....	37
5.4.6 Inte lämplig för alla branscher.....	38
5.4.7 Delger konkurrenskraftig information .....	38
<b>6. Analys och Diskussion .....</b>	<b>39</b>
6.1 Allmän inställning till de ökade kraven på finansiell information .....	39
6.2 Områden vilka berörs av ökade krav på finansiell information.....	40
6.2.1 Uppdelning av intäkter .....	40
6.2.2 Balansering av kontrakt.....	40
6.2.3 Kvarstående prestationsåtaganden .....	41
6.2.4 Balansering betungande prestationsåtagande.....	41
6.2.5 Balansering av tillgångar som uppkommer på grund av kostnader vilka man åtar sig vid fullgörande av ett kontrakt.....	42
6.3 Identifierade påståenden .....	42
6.4 Normgivningen .....	45
6.5 Normgivningen som en politisk process .....	45
6.6 Analys av utfallet av normgivningen.....	47
<b>7. Slutsats .....</b>	<b>49</b>
<b>Källförteckning.....</b>	<b>52</b>
<b>Appendix 1.....</b>	<b>57</b>
IAS 11 & 18.....	57
IAS 18 - Intäkter .....	57
IAS 11- Entreprenadavtal .....	58
<b>Appendix 2.....</b>	<b>60</b>
IFRS 15 .....	60
Fem stegs modellen.....	60
<b>Appendix 3.....</b>	<b>62</b>
Reviderat utkast IFRS 15 .....	62
<b>Appendix 4.....</b>	<b>66</b>
Slutlig standard IFRS 15.....	66

## 1. Introduktion

---

*Nedan presenteras studiens ämne samt bakgrunden till ämnet, följt av en problematisering. Vid problematiseringen presenteras de resonemang som ligger till grund för valet av problemformulering. Vidare presenteras syftet för denna studie. Avslutningsvis presenteras de avgränsningar som gjorts samt studiens disposition.*

---

### 1.1 Bakgrund

Intäkter ligger till grunden för alla företag och dess vikt är knappast diskuterbar. I många fall är intäkterna den största posten i resultatrapporten och de är av stor betydelse för företaget och dess intressenter (Marton et al., 2012). Intäkter spelar inte bara en avgörande roll ur ett likviditetsperspektiv, utan är även av stor vikt för investerare vilka använder intäkter för att avgöra möjliga framtida kassaflöden genom att undersöka företagets tidigare trender och tillväxt (Wüstemann och Kierzek, 2005). Informationen om intäkter publiceras i företagens finansiella rapporter vilka ökar i popularitet och möter en allt större publik. Denna efterfrågan på ökad finansiell information har vidare lett till en ökad normgivning inom redovisningen (Nilsson, 2010).

Dagens intäktsredovisning baseras huvudsakligen på två standarder utfärdade av IASB: *IAS 18 Intäkter* och *IAS 11 Entreprenadavtal*. IASB och FASB har efter över ett decennium av överläggande, tillsammans publicerat en ny global standard för redovisning av intäkter från kontrakt med kunder. Denna kallas "*IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*" och skall ersätta *IAS 18* och *IAS 11* samt motsvarande standard för FASB. *IFRS 15* är ett konvergensprojekt mellan de två normgivarna IASB och FASB (Crump, 2014). Syftet med *IFRS 15* är att den skall vara enhetlig för alla branscher och alla typer av transaktioner (Anjou, 2014). Normgivarnas förhoppning är även att förbättra tidigare *IFRS* och *US GAAP* genom att öka jämförbarheten för intäktsredovisning mellan branscher samt mellan olika kapitalmarknader och länder (IFRS, 2014a).

Bakgrunden till *IFRS 15* ur IASBs och FASBs perspektiv förklaras i "*Basis of Conclusion*" (IFRS, 2014a). Här klargörs syftet med den nya standarden och hur tankegången bakom specifika delar av standarden sett ut. Projektet att skapa *IFRS 15* antogs då de existerande standarderna för intäktsredovisning för *IFRS* och *US GAAP* inte ansågs fungera på ett tillfredställande sätt. *US GAAP* existerande standarder innehåller detaljerade riktlinjer för specifika industrier, vilket ofta leder till att liknande transaktioner redovisas olika. Motsatsen gäller för *IFRS* som består av begränsad vägledning för specifika områden, exempelvis saknas i dagläget tydliga instruktioner för redovisning av fler-komponents avtal. Dessutom ansåg man att kraven för företag att publicera finansiell information inte var tillräckliga för varken *IFRS* eller *US GAAP* (IFRS, 2014a). I tillägg till de tekniska skillnaderna kräver *IFRS 15* även finansiell information i högre utsträckning än föregående standarder. Detta för att användarna av de finansiella rapporterna skall förstå naturen, storleken, tidpunkten samt osäkerheten av intäkter och kassaflöden från kontrakten med kunder (IFRS, 2014b).

Redovisningen går mot harmonisering och *IFRS 15* är ett tydligt exempel på detta då standarden är ett konvergensprojekt mellan vår tids största normgivare, IASB och FASB.



Sett ur ett normgivningsperspektiv är *IASBs* och *FASBs* processer lika varandra. Förklaringen till detta ligger i att de båda har ett aktiemarknadsfokus, samt att *IASB* påverkats mycket av *FASB* (Artsberg, 2005). En viktig aspekt i båda dessa normgivningsprocesser är vilka möjligheter intressenter har att uttrycka sina åsikter under processen. Både *IASB* och *FASB* ger vid flera tillfällen intressenter möjligheten att skicka in remissvar innehållande deras specifika åsikter om standardförslagen (*IFRSb*, u.d.) (FAF, u.d.).

Studien kommer att fokusera endast på normgivning och inte på normbildning, vilka enligt Artsberg (2005) bör skiljas på. Normbildningsprocessen inkluderar så väl ekonomiska som tekniska aspekter och ser redovisningen som en social process (Artsberg, 2005: 52). Normbildningen börjar till skillnad från normgivningen inte när reglerarna träder in utan på ett tidigare stadie. Normbildningsprocessen börjar redan då ett problem upplevs, vilket till exempel kan spridas via masskommunikation (Artsberg, 2005: 54). Denna studie kommer endast att fokusera på normgivningsprocessen och det stadie då *IASB* och *FASB* träder in.

## 1.2 Problematisering

*IFRS 15* innebär förändringar vilka kommer att beröra många branscher. Med det som bakgrund har många upprättare ifrågasatt normgivarna och haft åsikter på den nya standarden. För att standarden skall bli långlivad och efterföljas krävs det att *IASB* har legitimitet. *IASB* som tillsammans med *FASB* skapat *IFRS 15* är en privat organisation, vilket innebär att det inte har någon lagstadgad befogenhet. För att deras standarder skall få legitimitet och accepteras på en global nivå krävs att de har auktoritet samt att de har en utförlig normgivningsprocess (Jorissen et al., 2014: 80). Att normgivningsprocessen kräver legitimitet tyder på att de är beroende av allmänhetens förtroende och inflytande, vilket innebär att normgivningen är en politisk process (Gerboth, 1973). Vidare krävs det enligt Meyer (2014) att berörda parter bör delta i normgivningsprocessen för att den nya standarden skall accepteras och efterföljas enligt normgivarnas önskemål. Dessutom leder deltagande från berörda parter till hög kvalitet och en mer representativ standard, så bör det även vara i *IFRS 15* fall.

*IFRS 15* kommer bland annat att innebära förändring i form av ökade krav på finansiell information. Finansiell information är av stor vikt för många parter. Informationen är en betydande fördel för användarna av finansiella rapporter. Viktigt att ha i åtanke är dock att finansiell information inte endast innebär ökad nytta för användarna utan även en ökad kostnad för upprättarna. Enligt Deegan och Unerman (2011) är det viktigt att man ser till att de kostnader som uppstår inte överstiger fördelarna för användarna.

Med det faktum att intressenter påverkas olika av ökade kraven på finansiell information i åtanke har det förmodligen funnits starka reaktioner vid utformningen av *IFRS 15*. Det är därför en intressant aspekt att undersöka hur olika parter reagerat under normgivningen. Jorissen et al. (2012) studerade mellan 2006-2009 olika parters inverkan på *IASBs* "*Due Process*", vilken är normgivningsprocessen. I studien identifierades det att upprättarna i hög grad reagerade om den nya standarden påverkade siffrorna i deras årsredovisningar medan användarna var mer benägna att reagera då minskade krav på finansiell information stod på spel. Vidare så har Saemann (1999) studerat hur parter vilka berörs av ökade krav på finansiell information opponerar sig mot detta. Hans forskning visar på att företagsledare motsätter sig nya

standarder som föreslår ökad finansiell information medan användare stöttar det. Med detta som bakgrund kan man anta att upprättarna haft mycket åsikter kring förslaget på de ökade kraven på finansiell information.

Upprättarna är en mycket viktig part i normgivningen och bör reagera mycket starkt på de ökade kraven på finansiell information med ovan nämnda forskning som bakgrund. Forskning av Jorissen et al. (2012) visar på att upprättarna är de som skickar in flest remissvar, vilket även stämmer i fallet för *IFRS 15*. Då upprättarna är de som skickar in flest remissvar är det av stor vikt att de deltar i processen. Upprättarnas åsikter bör bidra till huruvida standarden håller hög kvalitet. Utifall upprättarna deltar och följer standarden bör den efterföljas på det som normgivarna anser vara ett önskvärt sätt. Som nämnts i inledningen av problematiseringen styrker Meyer (2014) att deltagandet är högst relevant, men han anser dock att processen för normgivning är mycket exkluderande. Meyer (2014) anser att det krävs så väl expertis som finansiella resurser för att påverka normgivningen, något som påverkar upprättarnas deltagandegrad. En av farhågorna i denna studie är därför att normgivarna inte får med sig upprättarna eller att de inte tar upprättarnas åsikter i beaktning. Om så är fallet uppstår tvivel över huruvida standarden får auktoritet och kan bli långlivad. Alternativt att *IASB* blivit en så pass självständig aktör att de medvetet valt att inte beakta upprättarnas åsikter vid normgivningen.

Som tidigare nämnts anser Meyer (2014) att deltagande av berörda parter krävs för att standarden skall efterföljas och det är ett av de underliggande teoretiska problemen för studien. Detta leder till frågan om huruvida *IASB* och *FASB* kommer få legitimitet för *IFRS 15*. Ytterligare ett underliggande teoretiskt problem är huruvida upprättarna har haft möjlighet att influera normgivningen och vilka deras reaktioner varit på de ökade kraven på finansiell information. Om så är fallet är frågan vilka åsikter gällande det ökade kravet på finansiell information som *IASB* tagit beaktat. Beroende på i vilken mån *IASB* beaktat upprättarnas åsikter har normgivningen antingen blivit mer eller mindre självständig. I förlängning till detta kan det även ifrågasättas om normgivningen fortfarande är en politisk process och är beroende av allmänhetens inflytande såsom Gerboth (1973) beskriver det, även dessa aspekter är teoretiska problem. De underliggande teoretiska problemen undersöks genom teorier om normgivningen, teori om politisk process, teori över lobbying samt teori över reaktioner vid ökade krav på finansiell information för att besvara studiens underliggande teoretiska problem.

Farhågor och tidigare forskning som finns på området ligger till grund för den valda frågeställningen för studien. Denna studie kommer att undersöka i vilken utsträckning upprättarna har haft möjligheten att påverka kraven på finansiell information vid utformandet av *IFRS 15*. Påverkan kommer att studeras genom en undersökning av inkomna remissvar från upprättare. Eftersom att *IFRS 15* är en standard som skall vara lämplig för alla branscher är det även intressant att undersöka huruvida upprättare från olika branscher har skilda åsikter rörande kraven på finansiell information.

En studie av huruvida upprättarna påverkat *IFRS 15* anses vara en bra utgångspunkt då detta är en ny standard. I denna studie ses det även som en naturlig utgångspunkt att studera normgivningen i kontrast till att studera effekter av standarden, då det föregår effekterna ur ett tidsmässigt perspektiv. Slutligen så ligger studien rätt i tiden då

standarden skall börja tillämpas 1 januari 2017 och vid tillämpning är det fördelaktigt att ha goda kunskaper om standarden och dess uppbyggnad (Anjou, 2014).

### 1.2.1 Problemformulering

- ***Hur har upprättarnas åsikter om de ökade kraven på finansiell information påverkat utformningen av IFRS 15?***
- *Har åsikter från någon specifik bransch, i egenskap av upprättare, präglat kraven på finansiell information?*
- *Har IASB beaktat upprättarna eller blivit en mer självständig aktör?*

### 1.3 Syfte

Syftet är att besvara huruvida normgivarna beaktat upprättarnas åsikter avseende de ökade kraven på finansiell information samt om någon specifik bransch påverkat kraven på finansiell information. Genom detta syfte kan studien bidra till och utveckla det teoretiska området över hur *IASB* agerar som normgivare.

### 1.4 Avgränsning

I denna studie undersöks endast normgivningsprocessen och inte hela normbildningsprocessen. Vidare kommer endast upprättarnas åsikter under normgivningen undersökas samt hur de reagerat på de ökade kraven på finansiell information som det reviderade utkastet föreslår. Därmed exkluderas åsikter från övriga intressenter i denna studie.

### 1.5 Disposition

#### *Metod*

Metodkapitlet redogör för vald metod, här förklaras hur tankebanan sett ut genom studiens gång samt bidrar med motiveringar till de val som gjorts. Kapitlet presenterar inledningsvis vald forskningsansats där det förklaras att en kvalitativ studie valts. Vidare presenteras forskningsdesignen och forskningsmetoden, här förklaras hur studien designats respektive vilken metod som valts för insamling av data. Efter detta redogörs för de metoder som använts vid sökning av relevant litteratur samt det urval som gjorts vid insamlande av empiri följt av en presentation av studiens tillvägagångssätt. Tillvägagångssättet kartlägger processen från ursprunglig tanke till slutsats. Slutligen presenteras studiens metodutvärdering där bland annat parametrar så som reliabilitet och validitet tas upp.

#### *Teori*

Under detta kapitel redogörs för olika teorier, vilka är viktiga att ha kunskap om för att sedan kunna analysera vår empiri. Kapitlet inleds med att presentera normgivningen som en politisk process för att sedan beskriva normbildningsprocessen utifrån Husseins (1999) modell. Vidare presenteras teori om vilka som har möjlighet att delta i samt påverka normgivningsprocessen, här presenteras specifikt "*The Capture Theory*" och "*The Public Interest Theory*". Kapitlet avslutas med en redogörelse av lobbying, hur detta påverkar normgivningsprocessen samt teori över hur olika parter opponerar sig mot ny normgivning specifikt rörande ökade krav på finansiell information.

### *Institutionalia*

Kapitlet beskriver inledningsvis *IASBs* och *FASBs* processer för normgivning, då *IFRS 15* är ett konvergensprojekt är båda dessa processer relevanta för studien. Vidare kommer en jämförelse mellan det reviderade utkastet och den slutliga standarden att presenteras, dessa två ursprungliga dokument går att finna i appendix 3 och 4.

### *Empiri*

I detta kapitel framställs studiens empiri, vilken har samlats in från genomförd fallstudie. Fyra tabeller och ett diagram presenteras under detta kapitel och speglar upprättarnas åsikter gällande de ökade kraven på finansiell information. Inledningsvis presenteras upprättarnas generella åsikter om de ökade kraven på finansiell information, vilket görs i tabell 1 och diagram 1. Vidare presenteras upprättarnas åsikter om ställda underfrågor rörande specifik finansiell information i tabell 2. Tabellen visar på huruvida respondenterna varit positiva eller negativa till fem specifika underfrågor. Slutligen presenteras i tabell 3 och 4 upprättarnas övriga åsikter rörande de ökade kraven på finansiell information. Dessa åsikter har inte efterfrågats av *IASB* och *FASB* men förekommer trots detta hos flertalet respondenter därav är de relevanta för studien.

### *Analys och diskussion*

I analyskapitlet analyseras all den empiri som framställts i empirikapitlet. Vid analysen bejakas även studiens institutionalia samt tidigare forskning och teorier. Kapitlet inleds med en presentation av de allmänna inställningarna från upprättarna till de ökade kraven på finansiell information. Vidare presenteras en analys av de specifika områdena följt av en analys av identifierade påståenden. Avslutningsvis presenteras en analys av normgivningen, av normgivningen som en politisk process samt en analys av utfallet.

### *Slutsats*

Som ett sista kapitel presenteras de slutsatser som studien lett till. Avslutningsvis presenteras även ett avsnitt med tankar om vidare forskning som uppkommit under studiens gång.

## 2. Metod

---

*Nedan presenteras en redogörelse för studiens forskningsansats genom att beskriva den forskningsstrategi, forskningsdesign samt forskningsmetod som valts. Motivering för dessa val görs utifrån metodlitteratur. Därefter presenteras litteratursökningen och de urval som gjorts och hur det kodats. Fortsättningsvis presenteras studiens tillvägagångsätt vilket förklarar vägen från ursprunglig tanke till slutsats. Avslutningsvis utvärderas studiens metodval.*

---

### 2.1 Forskningsstrategi

Studien utgår från forskningsfrågan "Hur har upprättarnas åsikter om de ökade kraven på finansiell information påverkat utformningen av IFRS 15?". Forskningsfrågan har valts för att kunna besvara om normgivarna beaktat upprättarnas åsikter avseende de ökade kraven på finansiell information, samt om någon specifik bransch påverkat i högre grad. Studien har undersökt åsikterna och dess genomslag genom att kartlägga de remissvar som kommit in till det reviderade utkastet inom normgivningsprocessen för IFRS 15. Metodvalet har utgångspunkt i studiens forskningsfråga, för att kunna besvara frågan har en kvalitativ forskningsstrategi valts. En kvalitativ forskningsstrategi fokuserar på verbala formuleringar i kontrast till en kvantitativ forskningsstrategi, vilken fokuserar på kvantifiering vid insamling och analys av data (Backman, 2008) (Bryman and Bell, 2013). En kvalitativ studie är tolkande till sin natur och ansågs därför vara den mest lämpliga metod för denna studie då den ämnar tolka den normgivning som ligger bakom IFRS 15 ökade krav på finansiell information.

En kvalitativ studie har generellt sätt en induktiv syn, vilket betyder att en slutlig teori genereras från empiri och den studie som genomförs. Teorin blir genom en induktiv syn resultaten av studien, man drar därigenom slutsatser utifrån det man funnit (Bryman and Bell, 2013). Den induktiva studie som använts i denna studie är den Artsberg (2005) benämner som en deskriptiv/induktiv studie. Syftet med en sådan studie kan vara att utforska orsaker till redovisningslösningar. I denna studie innebär denna deskriptiva/induktiva syn att det har varit möjligt att dra slutsatser och generera en teori om upprättarnas samt specifika branschers möjlighet att påverka normgivningen. Sammanfattningsvis har det genom denna strategi, i form av en deskriptiv/induktiv studie, varit möjligt att utforska hur upprättarnas åsikter om de ökade kraven på finansiell information påverkat utformningen av IFRS 15.

### 2.2 Forskningsdesign

Forskningsdesignen i denna studie utgörs av en fallstudie, vilket präglar den metod som använts samt analysen av data och information. Fallstudie är en ofta förekommande forskningsdesign inom företagsekonomi. Det kan exempelvis vara en studie på en enda organisation, en speciell person eller en specifik händelse. Studien görs på ett detaljerat och ingående plan (Bryman and Bell, 2013: 84). Studien har studerat en specifik händelse vilken är utformningen av kraven på finansiell information inom IFRS 15 samt upprättarnas och specifika branschers eventuella påverkan på detta. Genom att det genomförts en studie på vilka upprättare som deltagit, vilken bransch de tillhör, deras åsikter och hur dessa åsikter återfinns i utformningen, görs studien på ett detaljerat och ingående plan. Denna detaljerade och ingående analys återfinns även vid studerandet av deltagare och åsikter vilken görs genom studerandet av remissvar på det reviderade

utkastet och hur dessa åsikter fått genomslag i den slutliga standarden. Detta tillvägagångssätt kommer att redogöras för på ett djupare plan under avsnittet forskningsmetod.

En fallstudie har ett idiografiskt synsätt vilket betyder att forskaren belyser "unika drag" i fallet (Bryman and Bell, 2013: 86). I denna studie representeras dessa unika drag av de olika upprättarnas åsikter vid utformandet av standarden, det vill säga de remissvar företag skickat in på det reviderade utkastet. De unika dragen återfinns även i den analys vilken genomförts på den slutliga standarden för att fastställa skillnader gentemot det reviderade utkastet.

Stake (1995) delar upp fallstudier i tre olika delar med lärande som bakgrund. Dessa är interna fallstudier, instrumentella fallstudier samt fallstudier som rymmer multipla eller kollektiva fall (Stake, 1995). Den typ vi valt är en intern fallstudie, då en intern fallstudie studerar detaljerna i situationen i form av att identifiera olika upprättare. Detta kan i förlängningen besvara vilka åsikter som *IFRS 15* präglas av.

### **2.3 Forskningsmetod**

För att kunna besvara forskningsfrågan har insamling och granskning av dokument valts som metod för datakälla och är studiens enda empiri (Yin, 2013). Dokument är skriftlig data som redan är publicerad, men det krävs att man finner relevanta dokument (Artsberg, 2005). Detta har skett genom insamling och granskning av remissvaren tillhörande det reviderade utkastet för *IFRS 15*. Denna forskningsmetod har möjliggjort kartläggning över normgivningen och bidragit till slutsatser kring hur upprättarnas åsikter om de ökade kraven på finansiell information påverkat utformningen av *IFRS 15*.

Enligt Scott (1990:20) är en klassificering av dokument som är baserad på innehåll komplicerad då många dokument täcker fler områden såsom ekonomi, politik och religion. Scott (1990) ser det istället som fördelaktigt att kategorisera dokument efter författarskap och tillgänglighet. De dokument, i form av remissvar, som granskats i denna studie kan kategoriseras som allmänna dokument utgivna av privata aktörer och tillgängligheten som öppet publicerade dokument (Scott, 1990:21). Vid utförandet av studien har insikt funnits i, precis som Yin (2013) och Artsberg (2005) skriver, att insamlandet av dokument kan vara mycket tidskrävande för empiridelen. Däremot har det varit till fördel i denna studie att dokumenten är allmänt publicerade, vilket gjort att det krävts mindre tidsåtgång och att det funnits en möjlighet att gå tillbaka till dokumenten vid upprepade tillfällen. Artsberg (2005) styrker denna motivering då hon skriver att man genom dokumentstudie kan göra en uppföljning.

Med referens till de kriterier Scott (1990:14) använder vid bedömning av dokument är de remissvar, det reviderade utkastet och den slutliga standard som används i denna studie av hög kvalitet. Scott (1990) använder sig av fyra parametrar vilka är tillförlitlighet, trovärdighet, representativitet samt betydelsefullhet. Därigenom kan det antas att dokumenten från *IASB* har ett högt värde på majoriteten av dessa parametrar. Dokumenten är genuina och härstammar från en tillförlitlig källa, är typiska för denna typ av dokument och är tydliga samt begripliga. Även Artsberg (2005) beskriver dokument som en tillförlitlig datakälla då det inte finns samma risker för förvrängning som vid användande av intervjuer och enkäter. Den parameter man kan anse vara mindre tillförlitlig är trovärdighet, detta då processen och den slutgiltiga standarden kan

vara influerad av IASBs åsikter. Att de kan vara förvrängda gäller dock inte för de remissvar som är inskickade från allmänheten. En nackdel med dokumentstudier är enligt Artsberg (2005) att det endast bekräftar det som hänt. Däremot är det ingen betydande nackdel i denna studie eftersom vårt syfte är att identifiera bakomliggande orsaker till standarden.

## 2.4 Litteratursökning

Att söka litteratur är en viktig del i en studie, detta för att undersöka vad som redan skrivits på området och för att samla tidigare kunskap (Backman, 2008). Vid litteratursökning finns det olika metoder. Backman (2008) identifierar tre huvudsakliga sökmetoder, dessa är: konsultation, manuell sökning samt datorbaserad sökning. Som en ingång till kunskap användes konsultation. Detta var främst i form av kommunikation med handledare, men även med bibliotekarie för att få vägledning om tillvägagångsätt vid litteratursökning. Dessutom användes konsultation i form av skriftlig kontakt med revisorer, för att få insikt i om en frågeställning från deras synvinkel var lämplig, vilket identifierades att det inte var.

Efter valet av frågeställning påbörjades sökmetoden manuell sökning (Backman, 2008). Det inledande momentet bestod av att få en övergripande syn över området för intäktsredovisning. För att uppnå detta påbörjades en bläddring i böcker om redovisningsteori. Bläddring gjordes även i böcker vilka innehåller de gällande standarder för redovisning som finns idag. De sökord som ledde till valet av böcker var främst: *Redovisningsteori*, *IFRS* samt *Financial Accounting, Standard setting* och *Policy Process*. Dessa kom att finnas på hyllorna för företagsekonomi vilka benämns Qbc, samt FE för de böcker som ingår i kurslitteratur.

Efter att en överblick skapats på området för intäktsredovisning genom konsultation och manuell sökning övergick litteratursökningen till datorbaserad sökning (Backman, 2008). Det skedde inledningsvis genom en sökning på *Google*. Syftet med denna sökning var att undersöka utifall det fanns några relevanta nyheter på området. I samband med detta användes återigen metoden konsultation (Backman, 2008) i form av kommunikation med revisorer.

Fortsättningsvis bestod den datorbaserade sökningen efter litteratur av sökning i elektroniska referensdatabaser (Backman, 2008). Dessa var främst *LubSearch* och bibliotekskatalogen *Lovisa*. Denna sökning av litteratur låg till grunden för problematiseringen samt teoridelen i denna uppsats. De sökord som framförallt användes var *Revenue Recognition*, *IFRS 15*, *IASB*, *IFRS*, *FASB*, *Standard Setting*, *Process*, *The Capture Theory*, *The Public Interest Theory*, *Lobbying*, *Policy Process* samt *Disclosure*. Vid sökning i *LubSearch* filtrerades de artiklar som är "*Peer Reviewed*" fram för att uppnå hög kvalitet. Därefter har tidskrifter vår handledare rekommenderat använts i största möjliga mån, vilket dock inte vart möjligt vid alla sökningar. Dessutom har en del litteratur funnits genom snöbolls urval vilket betyder att man finner artiklar och böcker som andra författare hänvisat till (Coleman, 1959).

## 2.5 Urval empiri

Då empirin i form av insamling och granskning av dokument är mycket omfattande har urval genomförts. Urvalen presenteras nedan och har gjorts för att kunna besvara vår frågeställning så uppriktigt som möjligt.



### 2.5.1 Strategiskt urval

När man gör ett urval inom den kvalitativa metoden är det av stor vikt att urvalet innehåller så många kvaliteter som möjligt för att kunna täcka ett så brett spektrum som möjligt av företeelsen man studerar (Eneroth, 1987). I denna studie representeras dessa kvaliteter av remissvar från upprättare inom olika branscher vilka skickats in i respons till det reviderade utkastet för *IFRS 15*. Det är viktigt att inte göra ett slumpmässigt urval då det då finns risk för att urvalet endast representerar den mest förekommande intressegruppen. Med hänsyn till detta bör istället ett strategiskt urval genomföras, det medför istället handplockning av urvalet (Eneroth, 1987). I denna studie är det fördelaktigt med ett strategiskt urval då ett slumpmässigt urval kan komma att innebära risker. Riskerna kan innebära att respondenter från olika intressegrupper tas hänsyn till vilket inte knyter an till studiens frågeställning vilken inriktar sig på upprättarnas åsikter. Ett slumpmässigt urval bland upprättarna bör inte heller passa studiens frågeställning då studien eftersträvar att fånga åsikter från olika branscher. Vid ett slumpmässigt urval finns risken att endast ett fåtal branschers åsikter representeras.

Som ett urval i denna studie har endast de remissvar som kommer från upprättare granskats. Urvalet av upprättare motiveras främst av att dessa är en mycket viktig aktör och en utav de som främst opponerar sig mot de ökade kraven på finansiell information (Saemann, 1999). Upprättarna är även de som skickat in flest remissvar till det reviderade utkastet och ses även därigenom som en mycket viktig aktör (IFRS, 2012c). Slutligen så är det mycket viktigt att beakta upprättarnas åsikter då de är den part vilka skall efterfölja denna standard. För att standarden skall vara långlivad krävs det att den efterföljs av upprättarna (Meyer, 2014).

I studien har det även genomförts ett urval om att endast granska de remissvar vilka kommit in till den fråga som berör de ökade kraven på finansiell information i det reviderade utkastet. Valet av finansiell information beror främst på att det är ett område många upprättare reagerar på, något som bestyrks av problematiseringen i denna studie. Den fråga som berör finansiell information innehåller fem specifika områden vilka kommer att beröras av de ökade kraven på finansiell information. I frågan efterfrågar de åsikter på om detta bör vara med i interimrapporter. Denna studie kommer dock inte endast att fokusera på vad upprättarna anser om interimrapporteringen. Orsaken är att majoriteteten av respondenterna inte kommenterat på finansiell information i interimrapportering i utan snarare på vad de anser om de ökade kraven i allmänhet och vad de anser om hur specifika område påverkas. Dessutom har flertalet respondenter haft övriga åsikter vilka identifierats i empirinsamlingen.

Motivering till urvalet av de remissvaren som kommit in till det reviderade utkastet är främst att de är de sista inskickade åsikterna från upprättarna innan den slutliga standarden antogs. *IASB* har under två tillfällen under normgivningsprocessen för *IFRS 15* efterfrågat åsikter om de ökade kraven på finansiell information som standarden innebär. Det första tillfället under vilket det efterfrågades var i samband med publicering av det första utkastet och det andra tillfället var i samband med publicering av det reviderade utkastet. Att man efterfrågat dessa åsikter vid två tillfällen kan betyda att man inte är nöjd med de svar som inkommit efter första tillfället. Detta kan till exempel bero på att frågan formulerats på ett otillräckligt sätt vilket lett till otillräckliga



svar från respondenterna. Med detta i åtanke har endast de remissvar som kommit in till det reviderade utkastet granskats. De risker som finns med detta urval är att vi förbiser de remissvar som berörde de ökade kraven på finansiell information i tidigare utkast. Däremot har dessa åsikter förmodligen beaktats i det reviderade utkastet eller resulterat i ytterligare en åsikt i ett remissvar även på senare utkast.

Ytterligare en aspekt i det strategiska urvalet är hur stort urvalet skall vara. Urvalet måste ha bredd avseende företeelsens kvaliteteter och även vara överblickbart (Eneroth, 1987). För att möta dessa rekommendationer gjordes ett strategiskt urval vilket består av 144 upprättare från 15 olika branscher varav varje bransch består utav upp till 20 respondenter. I tillägg gjordes en kategori för övriga branscher vilken består av de som endast hade en respondent, denna kategori representerar 12 olika branscher. Urvalet av branscher gjordes främst då *IFRS 15* är branschöverskridande och skall efterföljas av nästintill alla branscher. Därför ansågs branscher vara ett lämpligt urval för att kartlägga åsikter på de ökade finansiella kraven (IFRS, 2014b). Dessutom knyter valet av branscher an till den frågeställning som valts för studien vilken ämnar identifiera upprättarnas åsikter samt om någon specifik branschs åsikter präglat den slutliga standarden.

Urvalet ger studien den bredd som krävs för att besvara forskningsfrågan samtidigt som det ger ett hanterbart antal aspekter vid en analys. Vid denna kategorisering möjliggörs en djupanalys av remissvaren, men det innebär risker att gruppera övriga branscher i en och samma kategori. Det kan leda till att en specifik branschs åsikter förbises inom denna kategori. Däremot är det inte överblickbart eller hanterbart att dela upp dessa branscher i flera kategorier eftersom de endast skickat in ett remissvar vardera. Vid kategorisering av branscher exkluderades alla de organisationer vilka arbetar inom industrin för finansiella tjänster så som banker och holding bolag. Detta för att det ansågs att dessa organisationer representerar användare snarare än upprättare gällande de ökade kraven på finansiell information.

Enligt Eneroth (1987) finns det fem urvalsmetoder inom ett strategiskt urval. Den modell som använts i denna studie är "*Grounded-theory-metoden*", vilken Eneroth (1987) beskriver som "kartläggningsmetoden". Metoden innebär en bred beskrivning av alla kvaliteter som tillhör företeelsen. Inom denna metod identifieras så många kategorier som möjligt, dimensioner hos varje kategori samt dimensionernas olika kvaliteter. I denna studie har detta skett genom kategorisering av samtliga respondenter i branscher. Dimensionerna inom branscherna representeras av vilken allmän inställning de har till de ökade kraven på finansiell information och kvaliteter hos dimensionerna i form av åsikter på hur de specifika områdena berörs. Hur denna studie applicerar denna modell återfinns även som en del av kodningen vilket bygger på "*Grounded-theory-metoden*".

### **2.5.2 Kodning**

Kodning är en form av demontering av data som leder till att man når en högre begreppslig nivå. Datats ursprungliga karaktär behålls samtidigt som det möjliggör att man kan samla de data som liknar varandra i grupper. Därefter kan man sedan sortera dessa grupper (Yin, 2013). I denna studie har all de data som samlats in även kodats. Den kodning som använts är den vilken Strauss och Corbin (1998) benämner "öppen

kodning”. I denna typ av kodning är man intresserad av att utveckla teorier och dess egenskaper.

Kodningen inleddes med granskning av de urval som gjorts, det vill säga alla de remissvar upprättare skickat in till det reviderade utkastet för *IFRS 15* rörande frågan för ökade krav på finansiell information. Sedan gjordes en kartläggning över alla dessa remissvar genom att föra anteckningar. Detta kodades därefter in i tabeller för att få en överblick och möjliggöra en framtida analys.

Kodningen in i tabeller inleddes med att sammanfatta samtliga remissvar. En uppdelning gjordes i kolumner utifrån företagsnamn och bransch. Därefter angavs huruvida de var positiva, negativa, inte svarat eller om det inte framgick vad de hade för generell inställning till de ökade kraven på finansiell information. Sedan angavs vad de hade för inställning till vart specifikt område de ökade kraven på finansiell information berör och därefter angavs utifall de hade några ytterligare kommentarer.

Efter att en sammanställning av alla de remissvar som granskats gjorts i en översiktlig tabell delades denna tabell upp i fyra enskilda tabeller. I den första tabellen angavs de generella inställningarna till de ökade kraven på finansiell information och i den andra tabellen inställningarna till vart och ett av de specifika områdena. Inställningarna baserades på om de var negativa eller positiva. Slutligen formades två tabeller över förekommande påståenden och hur respondenterna ställde sig till dessa. Dessa påståenden finns inte specifikt utskrivna i det reviderade utkastet, de formades utifrån att de identifierades som vanligt förekommande kommentarer i de remissvar som granskades. Två av dessa påståenden representeras av endast två respondenter. Det kan ifrågasättas huruvida detta är vanligt förekommande åsikter om de endast uppkommit vid två tillfällen, det finns dock anledning att inkludera dessa åsikter. För det första påståendet, att de ökade kraven på finansiell information inte är lämpligt för alla branscher, representerar de två respondenterna samma bransch. Att båda respondenterna befinner sig inom samma bransch gör påståendet intressant ur ett branschperspektiv. För det andra påståendet, att de ökade kraven på finansiell information delger konkurrenskraftig information, anses åsikten vara värd att presentera då den tar upp ett känsligt ämne. Även då endast två respondenter uttryckligt sagt att de är oroliga för att de ökade kraven på finansiell information kan leda till att konkurrenskraftig information delges, torde fler företag vara oroliga för detta, även då de inte nämnt det i sina remissvar.

## **2.6 Tillvägagångssätt**

I detta avsnitt beskrivs hur vi gått från vår ursprungliga tanke till vår nuvarande frågeställning och slutligen hur vi kommit fram till vår slutsats. Eftersom att detta avsnitt beskriver vår tankegång genom studien i egenskap av författare skrivs detta avsnitt i första person.

Vid val av ämne för denna studie började vi med en relativt smal ansats. Vår ursprungliga tanke var att specifikt undersöka intäktsredovisningen ur revisorernas perspektiv. Detta ämne lockade oss då vi båda finner intäktsredovisningen intressant samt att vi upplevde det som relevant för våra framtida arbeten. Vi insåg dock ganska snabbt att en smal ansats inte var att föredra vid början av processen. Vi breddade därför ansatsen till området för intäktsredovisning och utgick från denna ansats istället,

då vi påbörjade vår litteraturstudie. Då vi läste in oss på ämnet fann vi att en ny standard var fastställd: *IFRS 15*. Vi insåg att det skulle bli praktiskt svårt att undersöka standarden ur revisorernas perspektiv då den börjar tillämpas först 2017. Vi kontaktade även en del revisorer och de bekräftade våra farhågor då ingen av dem ännu var särskilt insatta i standarden.

Efter att vi uteslutit revisorsperspektivet var vår tanke att göra en studie över effekterna av denna nya standard. Vi ville göra det då vi identifierade en kunskapslucka hos användarna för den kommande standarden. Därigenom ville vi undersöka de tekniska aspekterna av den nya standarden samt vilka risker och problem den skulle kunna medföra. Då standarden ej börjat gälla fann vi dock inte någon relevant teori och litteratur kring möjliga effekter och valde därför att utesluta detta perspektiv.

Vidare smalnade vi av vår ansatts ytterligare och planerade endast att fokusera på standardens utformning. Detta genom att undersöka varför kraven på finansiell information i *IFRS 15* ser ut som de gör, vilka som deltagit i normgivningsprocessen och vilka som har påverkat standardens utformning. Detta gjordes då det inte finns tidigare forskning på området samtidigt som vi ansåg att det skulle ge oss mycket kunskap om hur normgivningsprocessen går till, samt om *IFRS 15*.

Då vi fastställt vår frågeställning inledde vi sökande efter relevant teori, vilken vi ansåg nödvändig för att förklara vår empiri i form av processen för standardens utformning. Enligt Bryman och Bell (2013) är teori en förklaring av observerade regelbundenheter, något vi hade i åtanke. Vi valde teori som berör politisk process, "*The Public Interest Theory*", "*The Capture Theory*" och teori över normgivningsprocesser. Utöver detta sökte vi upp teorier för vilka parter som har möjlighet att påverka normgivningen, hur olika parter vanligen reagerar på ökade krav på finansiell information enligt gällande teori samt teori om lobbying.

I kapitlet för institutionalia valde vi att presentera *IASBs* och *FASBs* specifika processer för normgivning. Därefter presenterades de skillnader som identifierats mellan det reviderade utkastet och den slutliga standarden för *IFRS 15* gällande de ökade kraven på finansiell information. Vi valde att exkludera utdragen för kraven på finansiell information i det reviderade utkastet och den slutliga standarden, då vi fann skillnaderna som mest relevanta för analysen. Utdragen valde vi istället att presentera i appendix 3 och 4. I appendix 1 valde vi att presentera de föregående standarderna för intäktsredovisning *IAS 11* och *IAS 18*. I appendix 2 valde vi att presentera de tekniska principiella skillnaderna den slutliga standarden för *IFRS 15* innebär, detta då de inte var relevanta för analysen.

Vårt nästa steg var att samla in empiri i form av det reviderade utkastet och tillhörande remissvar för *IFRS 15*. Vår tanke var från början att samla in remissvar från alla utkasten fram till den slutliga standarden. Vi insåg dock att detta var för brett och att vi behövde göra ett urval för att kunna göra en så grundlig och givande analys som möjligt. Vårt urval har varit att endast undersöka de remissvar som skickats in från upprättare och endast de som rör de ökade kraven på finansiell information. Urvalet motiveras utförligt i ett separat avsnitt ovan. Efter att vi sammanställt remissvaren från det reviderade utkastet undersökte vi i vilken mån *IASB* beaktat de i den slutliga standarden. Detta gjordes i analysen.

Vid analysen kopplade vi all insamlad empiri till skillnader mellan det reviderade utkastet och den slutliga standarden. Skillnaderna baserades på det reviderade utkastet och den slutliga standarden vilka finns i appendix 3 respektive 4. Vidare kopplade vi tidigare forskning och teorier till empirin, vilket ledde oss till studiens slutsats. Då vi färdigställt slutsatsen skrev vi ett kort avsnitt om möjlig vidare forskning vi kommit fram till under studiens gång.

## **2.7 Metodutvärdering**

Vid utvärdering av metod appliceras vanligen tre kriterier vilka är reliabilitet, replikerbarhet och validitet. Vissa forskare anser att utvärdering kan utveckla kvaliteten på studien, medan andra forskare inte ger dessa kriterier någon uppmärksamhet alls. Ofta är de forskare som använder sig av en kvalitativ metod som väljer att inte lägga allt för mycket fokus på dessa kriterier i motsats till de som använder sig av kvantitativ metod. Många kvalitativa forskare är skeptiska till dessa kriterier eftersom de inte anser de vara relevanta, dock har de anpassat reliabilitet och validitet till kvalitativ forskning. Genom detta tas fokus från mätning utan att den grundläggande betydelsen förändras (Bryman och Bell, 2013).

Replikerbarhet är det kriterium vilket inte har anpassats till kvalitativ forskning, men anses ändå vara möjlig att koppla till denna studie. Kriteriet är ett mått som förklarar om en studie är möjlig att upprepa, exempelvis är replikation inte möjlig om man inte beskrivit tillvägagångssättet (Bryman och Bell, 2013). Denna studie kan anses vara möjlig att upprepa framförallt på grund av att empirin består utav dokument. Eftersom dokumenten är offentliga och kvarstår i samma form kommer studien vara möjlig att upprepa i kontrast till en studie vilken använder exempelvis intervjuer som empiri. Vidare har studiens tillvägagångssätt redogjorts tydligt från ursprunglig tanke till slutsats, något som möjliggör replikerbarhet.

Kriteriet reliabilitet kan förklaras som ett mått där man ser till om resultatet av studien blir det samma om man skulle göra den på nytt, därigenom om slumpen eller tillfälligheter påverkat (Bryman och Bell, 2013). Le Compete och Goetz (1982) skriver om reliabilitet i samband med kvalitativ forskning. En uppdelning har gjorts mellan extern reliabilitet och intern reliabilitet. Extern reliabilitet beskriver i vilken utsträckning undersökningen kan upprepas, något som är svårt i kvalitativ forskning då det inte går att "frysa" en social miljö. Intern reliabilitet innebär att medlemmarna i ett forskarlag skall tolka det de ser och hör på överensstämmande sätt. Vid upprepande av denna studie anses resultat bli lika, förutsatt att samma urval av empiri görs. Varken slumpen eller tillfälligheter påverkar utfallet av denna studie, återigen är valet av dokument som empiri orsaken till detta. Extern reliabilitet liknar replikerbarhet i hög grad, därför kan samma motivering användas som den för replikerbarhet ovan. Relaterat till denna studie är intern reliabilitet den typ av reliabilitet som kan förändra resultatet vid upprepande. Intern reliabilitet torde vara ett kritiskt kriterium för alla studier då tolkningar varierar mycket bland forskare och så skulle fallet även vara för denna studie.

Det sista måttet är validitet och anses ofta vara det viktigaste måttet. Den typ av validitet som är mest relevant för kvalitativa studier är extern validitet. Extern validitet mäter om resultatet kan generaliseras i övriga sammanhang. (Bryman och Bell, 2013). Även detta

kriterium har Le Compete och Goetz (1982) anpassat till kvalitativ forskning och en uppdelning har gjorts mellan intern validitet och extern validitet. Intern validitet betyder att forskarens observationer och de teorier som utvecklas skall stämma överens. Extern validitet berör huruvida resultaten kan generaliseras i övriga kontexter, vilket liknar den förklaring av extern validitet som gjorts ovan. I denna studie stämmer tidigare teorier till stor del överens med de observationer som gjorts. Överensstämmandet framgår främst av tillvägagångsättet för normgivarna samt reaktionerna från upprättarna på de ökade kraven på finansiell information. Att upprättarna anser att de ökade kraven på finansiell information är negativt för användarna är den observation som stämmer överens i lägst grad. Resultaten kan anses vara möjliga att generalisera då upprättare haft liknande åsikter enligt tidigare forskning däremot är normgivningen en föränderlig miljö och kommande forskning på området kan få andra resultat.

### 3. Institutionalialia

---

Detta kapitel ger en bild över normgivningsprocesserna för IASB och FASB. Vidare presenteras skillnaderna mellan det reviderade utkastet och den slutliga standarden i områden som berör finansiell information.

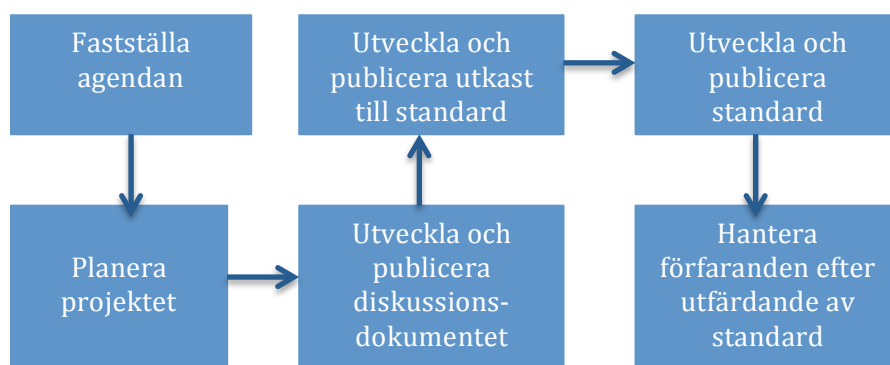
---

#### 3.1 IASB:s process för normgivning

När IASB sätter standarder följer de en process som är grundlig, öppen och transparent. Publicering av exempelvis utkast till standarden, vilka allmänheten kan kommentera på genom remissvar, är en mycket viktig del av processen. IASB inkluderar många intressenter runtom i världen i sin process. Bland dessa finns investerare, reglerare, redovisningsyrket och andra normgivandeorgan. IASBs internationella process kallas för "Due Process" (IFRSa, u.d.). Processen består av sex steg:

- Fastställa agendan
- Planera projektet
- Utveckla och publicera diskussionsdokumentet
- Utveckla och publicera utkastet till standarden
- Eventuellt utveckla och publicera reviderat utkast
- Utveckla och publicera standarden
- Hantera förfaranden efter att en standard blivit utfärdad

(IFRSb, u.d.).



Källa: (IFRSb, u.d.)

Processen inleds med att IASB fastställer agendan. Innan man tar några beslut överlägger de med "IFRS Advisory Council" för att reda ut om de skall anta ett nytt projekt eller ej, de kan även överlägga med andra normgivande redovisningsorgan. IASB överväger även faktorer som kan påverka deras arbete mot konvergens med andra liknande organ. Dessa diskussioner och överläggande kring beslut om potentiella projekt äger alla rum på offentliga IASBs möten.

När IASB överlägger om ett projekt skall adderas till agendan beaktas ett flertal aspekter, med investerare som huvudsaklig referens. De aspekter som beaktas är bland annat vilken relevans ämnet har för användarna och hur säker den information man har att tillgå är. IASB tar även hänsyn till om det finns existerande vägledning idag, om projektet kommer att öka möjligheter till konvergens, vilken kvalité standarden kommer få samt om det finns några begränsningar i resurser (IFRSc, u.d.).

Nästa steg i skapandet av en standard är att planera projektet. Inledande beslutas det huruvida *IASB* skall genomföra detta projekt på egen hand eller tillsammans med en annan normgivare. Processen ser dock liknande ut vid båda fallen. Vid denna fas tillsätter man en rådgivande grupp (*IFRSd*, u.d.).

Följande steg är att utveckla och publicera ett diskussionsdokument, det är inte obligatoriskt men exkluderas sällan från processen. Diskussionsdokumentet innehåller vanligen en sammanställd översikt av problemet, möjliga tillvägagångssätt för att ta itu med problemet, preliminära synpunkter på författarna samt inbjudan till remissvar. Diskussionsdokumentet kan resultera från forskning av andra normgivare inom redovisning, men publiceras av *IASB*. Det krävs i dessa fall diskussion på *IASB*s möten samt majoritet av rösterna för att publicering skall vara möjlig. Diskussionsdokumentet kan även vara en del av agendan, i detta fall baserad dokumentet på undersökningar och rekommendationer av anställda inom *IASB* samt från "*IFRS Advisory Council*", andra normgivare och rådgivare (*IFRSe*, u.d.)

Vidare i processen utvecklas och publiceras ett utkast av standarden, utkastet är obligatoriskt och mycket viktigt för att kunna rådgöra med allmänheten genom att de kan skicka in remissvar. Vid bearbetningen av utkastet inleder man med att överväga de problem man identifierat från undersökningen av *IASB*. *IASB* beaktar sedan remissvar som mottagits, vilka tillhör diskussionsdokumentet. Slutligen beaktar de förslag från "*IFRS Advisory Council*", rådgivare, normgivare och från allmänhetens utbildning. Efter att problemen är lösta skapas ett utkast (*IFRSf*, u.d.).

Nästa fas är att skapa den slutliga *IFRS* standarden, vilket görs under *IASB*s möte då man mottagit och möjligen beaktat remissvar på utkastet. Efter att de löst de problem som väcktes i samband med utkastet, skall *IASB* överlägga huruvida de skall ge möjlighet för allmänheten att genom remissvar ge ytterligare kommentera, nu på det reviderade utkastet för standarden. *IASB* överlägger behovet för ytterligare remissvar ur flera aspekter. *IASB* identifierar betydande problem som kommit fram från remissvar på utkastet, vilka de inte beaktat innan. I tillägg bedömer de bevis de överlagt samt utvärderar huruvida de har fått tillräcklig förståelse för problemen och om de aktivt inhämtat synpunkter från olika komponenter i processen. Slutligen överväger *IASB* om de synpunkter som fanns på utkastet har diskuterats tillräckligt för att utgöra grunden för slutsatserna. Utifrån dessa aspekter kan alltså *IASB* besluta under ett möte huruvida ytterligare ett utkast skall publiceras. När processen är klar, alla problem är lösta och omröstningen inom *IASB* är till förmån för publicering, utfärdas en slutgiltig standard (*IFRSg*, u.d.).

Efter att en standard är utfärdad håller *IASB* regelbundna möten för intressenter. Möte hålls för att förbättra förståelsen för oförutsedda problem, vilka uppkommit i samband med implementeringen och potentiella effekter av förslagen. *IFRS* stiftelsen stödjer även utbildning för att försäkra att tillämpningen av standarden är konsekvent. Efter en tid överväger de även att inleda studier. Studierna berör tillämpningen av standarden, förändringar i finansiella rapporterna och regelverken samt kommentarer från *IFRS*, andra normgivare med flera, angående kvalitén på standarden. Studierna kan resultera i tillägg på agendan (*IFRSh*, u.d.)

Ovan beskrivna normgivningsprocess har inte alltid sett likadan ut. 2001 gjordes processen om med syfte att öka deltagandet, för att få en större variation geografiskt sett, men även ur ett intressentperspektiv (Jorissen et al, 2014). Anledningen till reformeringen av normgivningsprocessen var att dåvarande *IASC* inte ansågs inneha den legitimitet en global ledare inom normgivning borde ha. Reformeringen innebar förändringar bland annat i att nya *IASB* tog formen av ett tekniskt organ snare än representativ organ. *IASC* var tidigare representativa snarare än tekniska, då de representerade specifika grupperns åsikter. Utöver detta blev deras normgivningsprocess blev mer lik den för *FASB* (Zeff, 2012).

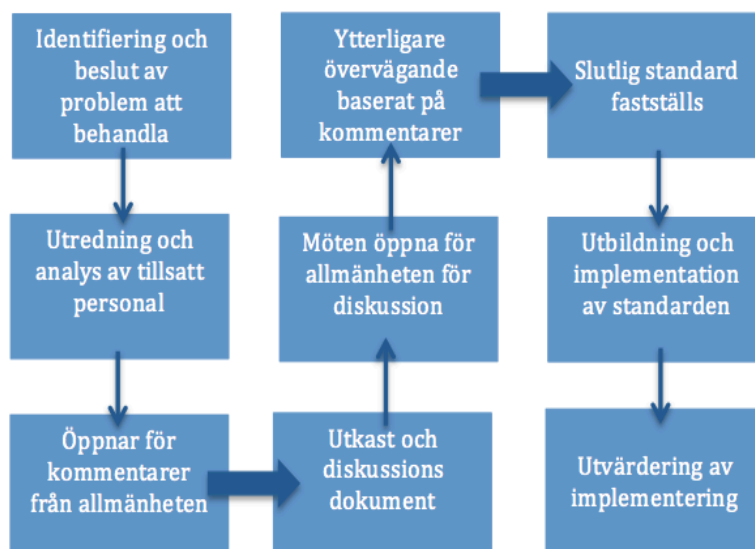
### 3.2 *FASB:s* process för normgivning

Vid förbättrande av redan existerande standarder eller vid etablering av nya standarder använder *FASB* en process som tillåter öppenhet för att främja deltagande från allmänheten. En öppen process används då man vill skapa en debatt mellan olika intressenter. För att uppnå detta välkomnar *FASB* förslag och tankar kring det aktuella redovisningsproblemet under processens alla steg (*FASB*, 2013).

Processen för normgivande varierar från projekt till projekt beroende på redovisningsproblemet utsträckning och natur. En översikt över den generella processen går dock att utläsa. Processen består av sju steg, vilka är:

- Identifierande av ett redovisningsproblem
- Beslut om huruvida problemet skall behandlas.
- Styrelsen överlägger vid ett eller flera offentliga möten där det gällande problemet behandlas.
- Styrelsen släpper ett första utkast och i vissa fall även ett diskussionspapper till vilket intressenter får komma med åsikter.
- Styrelsen håller offentliga möten angående det första utkastet.
- *FASB* analyserar åsikterna som inkommit och redigerar utkastet.
- *FASB* publicerar en ny eller uppdaterad redovisningsstandard.

(*FASB*, 2013).



Källa: (*FAF*, u.d.)



Det första steget i processen där ett problem identifieras är relativt självförklarande. Styrelsen observerar ett problem vilket kan komma till deras uppmärksamhet via en undersökning på eget initiativ, men det förekommer även att intressenter påpekar sådant de finner problematiskt med nuvarande redovisningsstandarder.

Processen fortsätter sedan med att *FASB* tar ett beslut om huruvida man skall lägga till projektet till *FASBs "Technical Agenda"*. Om sådant är fall tillsätts en utredning av *FASBs "Technical Staff"*, vilka är experter på området i fråga. "*Technical Staffs*" uppgift är att forska och analysera kring problemet och dess möjliga lösningar. I nästa steg i processen öppnar *FASB* upp för allmänhetens åsikter och håller publika möten där "*Technical Staffs*" material diskuteras (*FASB*, 2013).

Därefter har styrelsen valet att publicera ett diskussionsdokument som allmänheten får lov att kommentera på genom remissvar. Styrelsen kan här även be allmänheten att svara på specifika frågor. Vid speciellt komplexa problem kan styrelsen välja att publicera ett dokument med dess preliminära åsikt, då man vill delge den eller de åsikterna som styrelsen delar vid denna tidpunkt. Allmänheten får då möjligheten att kommentera genom remissvar, på just dessa åsikter vilket kan anses vara värdefullt. I slutskedet av detta steg publicerar styrelsen ett första utkast där man beaktat inkomna remissvar från alla tidigare steg i processen. Detta kan ses som det första utkastet till den nya standarden och dess syfte är att efterfråga information från en stor mängd olika intressenter. Processen efter diskussionsdokumentet upprepas och en period för kommentarer fastställs (*FASB*, 2013) (*FAF*, u.d.).

När perioden är över har styrelsen möjligheten att hålla ytterligare ett öppet möte där utkastet diskuteras. Det sista steget i processen innan en ny standard fastställs innebär att den grupp som tillsats inom *FASB* analyserar inkomna remissvar. *FASB* analyserar även åsikter som uppkommit vid de offentliga mötena och annan information som uppstått under processens gång (*FASB*, 2013) (*FAF*, u.d.).

Som ett sista steg röstar styrelsen om huruvida standarden skall gälla. Om resultatet av omröstningen blir positivt fastställs den nya eller uppdaterade standarden och styrelsen beskriver vilka förändringar som skall genomföras i redovisningskoden (*FAF*, u.d.) (*FASB*, 2013)

### ***3.3 Skillnader mellan det reviderade utkastet och den slutliga standarden för IFRS 15***

Målet med de ökade kraven på finansiell information i *IFRS 15* är att upprättare skall avslöja tillräcklig mycket finansiell information för att användarna skall förstå naturen, värdet, tidpunkten samt osäkerheten i intäkter och kassaflöden som uppstår från kundkontrakt. Målet är det samma för det reviderade utkastet som i den slutliga standarden. Trots det gemensamma målet finns det tydliga skillnader mellan de ökade kraven på finansiell information i det reviderade utkastet och i den slutliga standarden. De delar som berör finansiell information i det reviderade utkastet samt i den slutliga standarden presenteras i appendix 1 och 2, endast de skillnader som identifierats presenteras nedan.

Den största skillnaden mellan det reviderade utkastet och den slutliga standarden är de förändrade kraven på interimrapporteringen. I det reviderade utkastet föreslås fem

områden på finansiell information vilka upprättarna skall avslöja i interimrapporteringen. I den slutliga standarden har denna lista minskats betydligt och endast ett utav dessa områden kvarstår vilket är företagets uppdelning av intäkter. Majoriteten av de andra områdena kvarstår dock till viss del för den årliga rapporteringen.

För den årliga rapporteringen kvarstår fyra av fem föreslagna områden från det reviderade utkastet. Områdena är: uppdelning av intäkter, balansering av kontrakt, analys av kvarstående prestationsåtagande och balansering av tillgångar som uppkommer på grund av kostnader vilka man åtar sig vid fullgörande av ett kontrakt. Innebärande att finansiell information om upprättarnas betungande prestationsåtagande undantagits (IFRS, 2011)(IFRS, 2014b).

### **3.3.1 Uppdelning av intäkter**

Som ovan nämnts är uppdelning av intäkter det enda område som kvarstår från det reviderade utkastet vilket berör interimrapporteringen. Området är dock även kvar för den årliga rapporteringen. Uppdelning av intäkter presenteras i paragraf 114 och 115 i både det reviderade utkastet och i den slutliga standarden. Syftet med uppdelningen är till stor del likt för det reviderade utkastet och den slutliga standarden. Paragraf 114, vilken är huvudparagrafen för området, förklarar att uppdelningen skall göras i kategorier som skildrar hur naturen, värdet och osäkerheten i intäkter och kassaflöden påverkas av ekonomiska faktorer. Paragraf 114 är i stort sett samma för det reviderade utkastet som för den slutliga standarden och endast en del ordval skiljer dem åt. Paragraf 115 skiljer sig dock åt, då den i det reviderade utkastet presenterar exempel på hur en lämplig kategorisering kan göras, i den slutliga standarden presenteras inga exempel (IFRS, 2011) (IFRS, 2014a).

### **3.3.2 Balansering av kontrakt**

Balansering av kontrakt har undantagits från interimrapporteringen men gäller fortfarande för den årliga rapporteringen. Kraven på finansiell information har dock ändrats till viss del från det reviderade utkastet till den slutliga standarden, även för årlig rapportering. En initial förändring är att man efterfrågar en aggregerad balansering av tillgångar och skulder i det reviderade utkastet. Däremot efterfrågar man endast en balansering av tillgångar och skulder i den slutliga standarden, vilket betyder att kravet på aggregerad balans har försvunnit. En annan skillnad är att precis som för uppdelning av intäkter så ges för detta område färre exempel på tillämpning i den slutliga standarden än i det reviderade utkastet. Slutligen så efterfrågar man i den slutliga standarden att upprättarna förklarar hur tidpunkten för uppfyllandet av prestationsåtagande relaterar till den typiska tidpunkten för betalning och den effekt som dessa faktorer har på balansen för kontrakt tillgångar och kontrakt skulder, något som inte efterfrågas i det reviderade utkastet.

Trots förändringar är kraven på finansiell information inom området relativt lika de som ursprungligen föreslogs, den förändring man kan se för den årliga rapporteringen är att kraven ökat i den slutliga standarden då man nu efterfrågar mer information om tidpunkten och uppfyllandet av prestationsåtagande. Inga krav på information om balansering av kontrakt kvarstår för interimrapporteringen (IFRS, 2011) (IFRS, 2014a).

### **3.3.3 Kvarstående prestationsåtagande**

I det reviderade utkastet föreslås att en analys av en upprättarens kvarstående prestationsåtagande skall avslöjas både i interimrapporten och i årsrapporten. I den slutliga standarden krävs det att finansiell information om kvarstående prestationsåtaganden endast skall avslöjas i den årliga rapporten. Nämnad förändring är den största på området och bortsett från detta är kraven på en analys av kvarstående prestationsåtagande ungefär de samma i det reviderade utkastet som i den slutliga standarden. I paragraf 119 respektive 120 fastställs att upprättaren skall avslöja finansiell information om aggregerat värde av transaktionspriser till kvarstående prestationsåtagande. En skillnad gentemot den slutliga standarden är att det reviderade utkastet endast kräver information om kvarstående prestationsåtaganden för kontrakt vilka har en förväntad varaktighet på mer än ett år, vilket inte gäller för den slutliga standarden.

Kraven på finansiell information om kvarstående prestationsåtagande är i hög utsträckning lika för det reviderade utkastet och den slutliga standarden. Den huvudsakliga skillnaden ligger i att denna information endast krävs på års basis i den slutliga standarden (IFRS, 2011) (IFRS, 2014a).

### **3.3.4 Balansering betungande prestationsåtagande**

Finansiell information om upprättarnas betungande prestationsåtagande är det enda område som både på interim nivå och årlig nivå undantagits från den slutliga standarden. I det reviderade utkastet föreslås att upprättarna skall avslöja värdet på skulder från betungande prestationsåtagande samt i ett tabellformat balansera den ingående och utgående aggregerade balansen av tillgångar och skulder i kontraktet för betungande prestationsåtaganden. Inget av detta finns kvar i den slutliga standarden (IFRS, 2011) (IFRS, 2014a).

### **3.3.5 Balansering av tillgångar som uppkommer på grund av kostnader vilka man åtar sig vid fullgörande av ett kontrakt**

Området berörs i det reviderade utkastet av paragraf 128 medan de behandlas av paragraf 127 och 128 i den slutliga standarden, vilket innebär att ytterligare finansiell information efterfrågas i den slutliga standarden. Paragraf 128, vilken är huvudparagrafen för området, är ungefär lika för det reviderade utkastet som för den slutliga standarden. Paragraf 128 redogör för att upprättare skall avslöja utgående balanser för tillgångar som uppkommer på grund av kostnader för att fullgöra ett kontrakt med en kund i kategorier av tillgångar. Ytterligare skall enligt paragraf 128 i den slutliga standarden värdet av amorteringar och nedskrivningar som uppkommit under rapporteringsperioden avslöjas. Dessutom innehåller den slutliga standarden en ytterligare paragraf för området vilken kräver att upprättarna skall beskriva de bedömningar som gjorts då man beslutat om värdet av kostnader för att erhålla eller fullgöra ett avtal med en kund. I tillägg skall man beskriva metoden som använts för amorteringar i varje rapporteringsperiod, denna finansiella information efterfrågas inte i det reviderade utkastet.

Trots att området täcks av ytterligare en paragraf i den slutliga standarden är huvudparagrafen och syftet snarlikt det i det reviderade utkastet. Den stora skillnaden är precis som för balansering av kontrakt, att mer finansiell information efterfrågas i

den slutliga standarden än i det reviderade utkastet samt att det undantagits ur interimrapporteringen (IFRS, 2011) (IFRS, 2014a).

## 4. Teori

---

*I teorikapitlet presenteras de teorier som valts för att kunna analysera empirin. Inledningsvis presenteras teori för normgivning som en politisk process. Följt av en beskrivning av normbildningsprocessen utifrån Husseins (1999) modell. Vidare redogörs för "The Capture Theory" och "The Public Interest Theory" vilka förklarar vilka som har möjlighet att påverka normgivningen. Avslutningsvis redogörs för lobbying och dess inverkan på normgivningsprocessen, samt hur olika parter reagerar på ökade krav på finansiell information i teorin.*

---

### 4.1 Politisk process

I de fall normgivningsprocessen är beroende av det allmänna förtroendet och det allmänna inflytandet är fokus inte på tekniska aspekter utan på politiska aspekter. Normgivarna blir inte bedömda på teknisk basis utan snarare på faktorer såsom objektivitet, representativitet och öppenhet mot andra synvinklar (Gerboth, 1973).

Även då normgivarna är privata organ anser Meyer (2014) att normgivningsprocessen skall ses som en form av politisk process. Han ger två argument till att så är fallet. Det första är att oavsett vilka effekter en ny standard är menad att få är det endast det faktiskt utfallet av standarden som spelar roll. De aktörer som har möjligheten att påverka normgivningsprocessen är sällan intresserade av att skapa sämre förutsättningar för andra aktörer, de är endast intresserade av att skapa komparativa fördelar för sig själv. Normgivningen är därigenom en politisk process och de problem som hanteras vid normgivningsprocessen är politiska problem. Standarder tenderar att ha normativa och omfördelade implikationer.

Meyers (2014) andra argument är att problemen som leder till förändringar i normgivningen i allmänhet bestäms utav politiska maktkamper. Det ligger alltid ett val bakom varje beslut att starta en normgivningsprocess och detta val är högst påverkat av politik. De aktörer som anser normgivning vara mer fördelaktigt för dem kommer att argumentera för normgivning (Meyer, 2014).

Utifall normgivningen accepteras som en politisk process utmanar man synen på att redovisningen är objektiv, neutral och opolitisk. Normgivarna bjuder, som nämnts ovan, ofta in till kommentarer från allmänheten och det är en del av normgivningsprocessen. Utifall normgivarna inte beaktar dessa kommentarer kan deras existens utmanas (Deegan och Unerman, 2011).

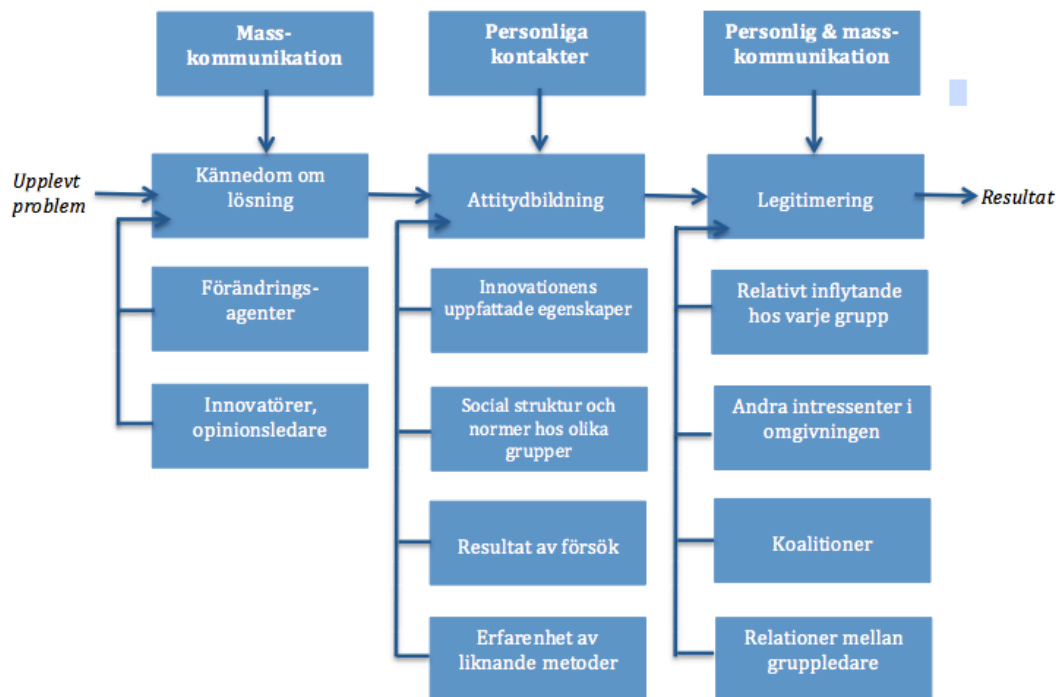
Att normgivningen är en politisk process påstås bland annat av Meyer (2014), dock finns argument både för och emot att det bör förbli så. Young (2014) som både har argument för och emot politiskt inflytande på normgivningen, skriver att normgivningen kan ses ur två perspektiv. Delvis är det en teknisk och självständig process vilket bör leda till högkvalitativa standarden. Normgivningen skall även ses som en politisk process vilken inte prioriterar bra och korrekta standarder, därigenom en normgivning vilken resulterar i felaktiga redovisningsåtgärder. Latour (2004) som är emot politiskt inflytande i normgivningen föreslår en rening av normgivningen, vilken innebär att politik och politiskt inflytande skall hållas utanför normgivningen. Ur Latours (2004) perspektiv är politiskt inflytande något negativt relativt till normgivning vilken är opolitisk, rationell och teknisk. Då politik spelar in på normgivningen blir det en tävling

mellan olika parter vilka vill att den nya standarden skall innebära så mycket fördelar för dem som möjligt. Tävlanget mellan olika parter leder inte till att den aktör med störst teknisk kompetens får igenom sin åsikt utan snarare den aktör som är bäst på att framföra sin åsikt (Latour, 2014).

Callon et al. (2009) håller inte med om denna åsikt och anser istället att politiken är positiv för normgivningen. Callon et al. (2009) hävdar att politiskt inflytande i normgivningsprocessen bidrar till att hantera meningsskiljaktigheter, konflikter och motsättningar. Att försöka ta bort det politiska inflytande ur normgivningen kommer endast göra det svårare att kritiskt granska och ifrågasätta standarden för normgivarna (Young, 2014). Vidare skriver Young (2014) att det politiska inflytandets negativa inverkan på normgivningen kommer att behöva lösas så småningom, men att man tills tiden är inne bör omfamna det politiska inflytandet. Young (2014) menar på att istället för att försöka rena normgivningen, så kan det politiska inflytandet berika normgivningen.

#### 4.2 Normgivning

Som nämnts ovan är normgivningen en form av politisk process. Redovisningslösningar är i slutändan ett resultat av policy beslut, men bakom dessa beslut ligger en process i form av argumentationer och förslag till lösningar från flera parter. Normgivning är inte en exakt vetenskap eftersom tillämpning av redovisning lämnar rum och kräver professionellt omdöme samt god kunskap (Artsberg, 2005).



Källa: (Hussein, 1981:29)( Artsberg, 2005:54).

Hussein (1981) har i sin studie beskrivit och illustrerat en modell över normbildning för att kunna analysera förändring och antagandet av en ny redovisningsstandard. Modellen består av fem huvudsteg och ett flertal subdivisioner till dessa steg. I det steg som benämns legitimering formas grupper, vilka har en gemensam syn på förändringen, för

att få ett starkare relativt inflytande på processen och för att utfallet av processen skall vara till deras fördel. Vissa intressenter i omgivningen kan spela en avgörande roll i processen, exempelvis SEC vid processen för FASB. Även relationen mellan olika gruppledare spelar in eftersom en god relation reducerar konflikter och skapar möjligheter för en kompromiss. Det som påverkar detta steg är både personlig- och masskommunikation.

Det slutliga steget i processen är där förändringen eller lösningen antingen blir en slutlig accepterad standard eller avvisas. Ett alternativ är även att en grupp försvagar processen genom lobbying mot utfallet av processen (Hussein, 1981). I en senare del av studien finns redogörelse för vad lobbying innebär.

### **4.3 Public Interest Theory**

"Public Interest Theory" är en teori som används av de som är för en reglerad marknad. Utgångspunkt för teorin ligger i regleringens syfte vilket är att gynna hela samhället och inte en specifik grupp. De normgivande organen skall anses vara en neutral part som arbetar för samhället de representerar (Deegan och Unerman, 2011). Enligt teorin uppkommer reglering där det finns ett krav från allmänheten att korrigera en ineffektiv marknad (Posner, 1974) (Stigler, 1971). Den ursprungliga formen av teorin utgår från två antaganden: ekonomiska marknader är oerhört ömtåliga och obenägna att fungera effektivt om de lämnas utan reglering samt att det i princip är gratis för regeringen att reglera marknaden (Posner, 1974).

Många har kritiserat denna teori och ansett den vara för simpel. Argument mot att de två ursprungliga antaganden bakom teorin skulle vara orimliga finns även, bland annat från Posner (1974). Ett annat argument mot denna teori är att även då reglering ursprungligen är menad för samhällets intresse så blir det i praktiken inte så. De finns även de som påstår att reglering inte ens i ett ursprungligt skede varit för samhällets bästa utan att då en ny standard lagstadgats så är det för att normgivarna hoppas på att gynnas av det själv, till exempel genom att de blir omvalda (Deegan och Unerman, 2011).

### **4.4 Capture Theory**

Ytterligare en teori för reglering är "*The Capture Theory*". Denna teori anser att normgivningen påverkas av specifika intressegrupper, vilka vill leda normgivningen i en riktning som gynnar den specifika grupp de tillhör (Posner, 1974). Normgivningen kommer med denna teori att manipuleras av de som påverkas av den, vilka kommer att styra den i en riktning som passar deras önskemål. Ett viktigt antagande bakom denna teori är att olika parter har olika intressen och att endast de som direkt påverkas av normgivning ur ett ekonomiskt eller socialt perspektiv kommer att försöka "fånga" normgivarna (Hertog, 1999).

De som stödjer denna teori anser att även då syftet ursprungligen varit att gynna samhället som en helhet så blir detta inte utfallet. Genom processen för normgivning kommer nämligen de parter som påverkas av regleringen att ta kontroll över regleringen, de kommer att "fånga" normgivarna. "*The Capture Theory*" bygger på detta och anser att det är svårt för normgivare att vara oberoende gentemot de branscher de reglerar. Detta då det är dessa branscher som avgör kvarlevande över en längre tid för



normgivarna. Det är därför av stor vikt för normgivarna att tillfredsställa de reglerade parternas behov (Deegan och Unerman, 2011).

Avslutningsvis kan denna teori ses ur ett redovisningsperspektiv. Nya redovisningsstandarder skapas ofta som en direkt konsekvens av redovisningsmisslyckanden, då allmänheten genomgått ekonomiska förluster eller då ny normgivning tros kunna förhindra ytterligare redovisningsmisslyckanden. Ett exempel är *SEC* som bildades 1930 efter den stora kraschen 1929, ett annat är *SOX* som skapades 2002 efter ett antal större redovisningsskandaler, bland annat involverande Enron och WorldCom (Deegan och Unerman, 2011).

#### **4.5 Deltagande normgivningsprocess**

Normgivningsprocessens utseende beror på många faktorer, i detta avsnitt beskrivs vilka parter som generellt sett har möjligheten att påverka processen och vilka incitament som krävs för att de skall göra så.

Vid ny normgivning finns det i många fall tydliga vinnare och förlorare. Detta beror på vilka som har haft inflytande under processen och vilkas åsikter som fått genomslag i den nya standarden (Meyer, 2014). Tidigare i denna studie redogjordes för *IASBs* respektive *FASBs* normgivningsprocesser. Processerna är till viss del lika och en sak de har gemensamt är att utomstående parter har möjligheten att kommentera på förslaget till den nya standarden genom remissvar, under flertalet tillfällen i processen (FASB, 2013)(IFRSb, u.d.). Möjligheten för utomstående att kommentera kan vid första åsyn anses mycket inkluderande, men sådant är inte fallet. Enligt Meyer (2014) är normgivningsprocessen, till skillnad från processen för lagstadgande, mer exkluderande. För att en åsikt skall ha ett värde för processen, så måste aktören som yttrar denna vara insatt och ha mycket goda kunskaper om gällande normgivning.

Då *IASB* är en privat organisation krävs enligt Jorissen et al. (2014) legitimitet för att deras standarder skall accepteras på en global nivå. För att uppnå legitimitet krävs att normgivaren har en materiell normgivningsprocess, en tydlig procedur för normgivningen samt tillräckligt auktoritet. Kravet på en tydlig procedur för normgivningen hänförs till att normgivararna måste tillgodose tillräckliga möjligheter för intresserade parter att lämna åsikter på standarden och normgivningsprocessen (Jorissen et al., 2014). För att en ny standard skall accepteras och efterföljas enligt normgivarnas önskemål krävs det att berörda parter deltar i normgivningsprocessen. Vikten av deltagandet ligger i att inkomna åsikter kan hjälpa normgivarna att uppskatta berörda parters reaktioner på den nya standarden (Jorissen et al., 2014). Ytterligare leder deltagande från berörda parter till att standarden håller en hög kvalitet samt att den blir mer representativ. Normgivningsprocessen är dock kostsam och kräver expertis, vilket inte alla aktörer har (European Commission, 2004)(Meyer, 2014).

Kravet på expertis innebär enligt Meyer (2014), ofta tillgång till finansiella resurser. Då ett företag önskar yttra sig om standarden och inte innehar behövd kompetensen själv, kan det vara lämpligt att vända sig till en utomstående part, vilka har den expertis som krävs. Det är också viktigt att komma ihåg att även om en part väljer att kommentera normgivningen så innebär det inte att kommentaren nödvändigtvis kommer att ha någon inverkan på utfallet. För att så skall vara fallet krävs ytterligare expertis, finansiella resurser samt ett personligt nätverk. Nämda aspekter tenderar att gynna



främst de marknadsdominerande aktörerna vilka har så väl erfarenhet som kompetens och de har därigenom råd att delta i normgivningsprocessen (Meyer, 2014).

Som ovan nämnts innebär deltagande i normgivningsprocessen en kostnad och alla intressenter kommer därför inte uttala sig. Héritier och Eckert (2008) har forskat i anledningar till varför aktörer skulle finna incitament till att delta i normgivningsprocessen. De har kommit fram till att det finns två möjliga vägar att gå för att framkalla deltagande. Den första är genom att tillhandahålla positiva incitament, vilket kan vara att en specifik industri gynnas av normgivningen. Det andra alternativet är att locka till deltagande via hot om straff (Héritier och Eckert, 2008).

Jorissen et al. (2012) beskriver karaktären av deltagandet i IASBs "*Due Process*" och anger anledningar till deltagande samt karaktären och mångfalden av deltagarna. Undersökningen är genomförd på inkommande remissvar under åren 2006-2009. Remissvaren visar på att upprättarna skickade in flest remissvar, följt av revisionsbranschen samt normgivarna. Dessutom visar undersökningen på att upprättarna vanligen skickar in sina remissvar i ett senare stadie jämfört med övriga parter. Sett till orsakerna för deltagande reagerar upprättarna, revisorer samt normgivarna i hög grad då den nya standarden påverkar siffrorna i ett företags redovisning. Användarna reagerar istället mer kraftigt då standarden sätter kraven på finansiell information på spel (Jorissen et al., 2012).

Ytterligare har Jorissen et al. (2014) under perioden 1995-2007 studerat 7442 inkomna remissvar för IASBs normgivningsprocess. Syfte med studien var att avgöra hur deltagandet från intressenter för olika redovisnings ämnen har påverkats sedan reformen för IASBs normgivningsprocess. Sett till remissvaren inkomna till IASBs publicerade dokument, har deltagande för standarder rörande finansiell information inte förändrats efter reformen. Undantag finns dock för upprättare, normgivare och konsulter som till skillnad från resterande intressenter börjat skicka in fler remissvar rörande finansiell information efter reformen. Att upprättarna skickar in fler remissvar idag än tidigare har lett till en ökad obalans mellan antalet remissvar vilka kommer in från upprättare och användare. Anledningen till den ökade obalansen är inte endast att upprättarna skickar in fler remissvar än innan reformen utan även att användarna skickar in färre remissvar än innan reformen (Jorissen et al., 2014).

#### **4.6 Lobbying**

Lobbying handlar inte om att beakta det allmänna intresset, det är snarare det privata intresset som ligger till grund för att en viss part påverkar en process genom lobbying. Grupper med olika intressen ses ofta som att vara i konflikt och varje grupp använder lobbying för att regleringen skall vara fördelaktigt för dem (Deegan och Unerman, 2011). Lobbying innebär att de som har egenintresse i beslutsfattandet ger påtryckning mot de som reglerar för att det inte skall finnas motsättningar mot detta egenintresse. Lobbying kan ske genom att de skriver brev eller ger muntliga vittnesmål för att exponera sin uppfattning för allmänhetens kommentarer (Nobes och Parker, 2012).

Då man talar om lobbying relaterat till redovisning refererar man ofta till att en viss grupp lobbyar normgivarna för att få igenom eller hindra att en viss standard sätts. Denna grupp utgörs exempelvis av en viss bransch. Ett exempel på detta är bankernas

protester mot övergången från *IAS 39* till *IFRS 9* vilka rör finansiella instrument (Deegan och Unerman, 2011).

Nobes och Parker (2012) beskriver protesterna mot standarderna för finansiella instrument som politisk lobbying. Politisk lobbying är mer djupgående än den generella. Politisk lobbying beskrivs som samordnade kampanjer, innehållande åtgärder mot ett förslag på en ny standard och görs genom öppna eller dolda hot. Målet är att stoppa en ny standard alternativt äventyra normgivarnas rykte, självständighet, makt eller till och med existens. Som nämnts under kapitlet för normgivningsprocesserna, så är syftet med *FASB* och *IASB* att agera främst i investerarnas intresse. Till följd av detta uppstår dock problem. Normgivarna möter utmaningar i form av politisk lobbying vilket härstammar från egenintresset hos upprättare och stater. Politisk lobbying kan leda till att normgivarna måste ändra sin position och därmed riskera att överge eller försvaga de implicita principerna i standarderna. Politisk lobbying ökar då den föreslagna standarden leder till lägre resultat eller gör att resultaten blir volatila (Nobes och Parker, 2012).

#### **4.7 Effekter vid krav på finansiell information**

Krav på finansiell information inom redovisning ses ofta som en fördel för användarna och därmed för beslutsfattarna. Det krävs dock att man beaktar de övriga parter som berörs av standarden och konsekvenserna av denna standard. Det krävs att de kostnader som uppstår med avslöjandet av finansiella informationen understiger de fördelar som det bidrar med till användarna, detta är dock komplicerat att beräkna (Deegan och Unerman, 2011). Utifall att normgivarna inte är medvetna om konsekvenserna är det inte möjligt att de kan välja och utforma optimala standarder för redovisning (Beaver, 1973). Normgivarna har stora problem med att identifiera de ekonomiska konsekvenserna från en mer extensiv finansiell information, i form av kostnader och fördelar, men de bör ändå sträva efter att ta dessa konsekvenser i beaktning (IFRS, 2008). Att ta de ekonomiska konsekvenserna i beaktning leder till en avvägning mellan vad de innebär för de olika parterna. Deegan och Unerman (2011: 90) exemplifierar detta genom att förklara att de som upprättar redovisningen kan få en fördel vid lägre krav på finansiell information. Att upprättarna får en fördel kan dock innebära en nackdel för användarna vid beslutsfattande, då det inte finns tillräckligt med finansiell information.

Saemann (1999) har i sin undersökning kartlagt hur de parter, vilka berörs av en redovisningsstandard, opponerar sig mot bland annat ökade krav på finansiell information. Sett ur upprättarnas perspektiv tenderar de att motsätta sig nya standarder vilka innebär högre krav på finansiell information. Då finansiella rapporter används bland annat för att övervaka företaget motsätter sig upprättare ökad finansiell information som drar uppmärksamhet till ogynnsamma resultat samt överdrivna resultat. Ytterligare en anledning till att de motsätter sig högre krav på finansiell information är att det medför högre kostnader i form av framställning av informationen samt att det medför revision i större utsträckning.

Enligt en studie av Chuk (2013) förändrar företag sitt beteende vid förändring av standarder vilka enbart relaterar till krav på finansiell information. Deegan et al., (1990) menar att företag och revisorer vill behålla flexibiliteten då de applicerar redovisningsstandarder vilka berör krav på finansiell information. De har publicerat tre

anledningar till varför företag och revisorer kan vara emot att avge finansiell information i hög utsträckning. Den första anledningen är att det kan leda till en orättvis bild av företagets finansiella position. Den andra anledningen är att flexibilitet i den finansiella informationen ger möjlighet till att ge information om förändringar i de ekonomiska förutsättningarna och anpassa därefter. En slutlig anledning för flexibilitet i avslöjande av finansiell information är att de har möjlighet att inte avge information till konkurrenter, som skulle kunna vara till skada för företaget.

## 5. Empiri

*Empirikapitlet presenterar inkomna remissvar på det reviderade utkastet av IFRS 15. Här redogörs för respondenternas huvudsakliga inställning till de ökade kraven på finansiell information. Inledningsvis presenteras en översikt av remissvaren, därefter redogörs för upprättarnas allmänna inställningar till de ökade kraven på finansiell information. Efter detta presenteras upprättarnas inställning till de fem specifika områden av finansiell information vilka berörs i det reviderade utkastet. Avslutningsvis framställs upprättarnas övriga åsikter vilka inte specifikt efterfrågades av normgivarna men vilka går att utläsa från remissvaren.*

### 5.1 Översikt remissvar

357 stycken remissvar, med utsträckning över hela världen, har inkommit på det reviderade utkastet. Av dessa 357 remissvar undersöks 144 stycken vilka är inskickade från upprättare i denna studie. Urvalen som görs presenteras i uppsatsens metodkapitel. Remissvaren vilka undersökts är insamlade från FASBs hemsida där alla remissvaren inskickade till IFRS 15 är publicerade (FASB, 2012). I följande tabeller presenteras respondenternas åsikter gällande de ökade kraven på finansiell information.

### 5.2 Allmän inställning till de ökade kraven på finansiell information

Bransch	Positiv	Negativ	Vet inte	Har ej svarat	Totalt antal
Energi	1	9	3	3	16
Mjukvara	-	7	1	6	14
Fastigheter	-	2	-	3	5
Flyg & Transport	-	6	-	2	8
Bil	-	3	-	3	6
IT (Hårdvara)	-	6	1	3	10
Telekom & Television	1	9	-	6	16
Industri	2	8	2	8	20
Sjukvård	-	5	1	1	7
Nöje	-	2	1	4	7
Företräder flera branscher	-	2	-	1	3
Försäkring	-	2	-	2	4
Dagligvaruhandel	-	2	-	-	2
Servicebranschen	-	1	1	-	2
Byggbranschen	-	6	1	5	12
Övriga branscher	1	7	1	3	12
<b>Totalt</b>	<b>5</b>	<b>77</b>	<b>12</b>	<b>50</b>	<b>144</b>

Tabell 1 – Upprättarnas generella åsikter över de ökade kraven på finansiell information.



*Diagram 1 - Upprättarnas generella åsikter över de ökade kraven på finansiell information.*

Tabell 1 och diagram 1 presenterar respondenternas allmänna inställning till de ökade kraven på finansiell information. Som visas i tabell 1 delas respondenterna upp i 16 olika kategorier vilka representerar varsin bransch. Hur kategoriseringen gjorts framgår av studiens metodkapitel. Som visas i diagram 1 är uppdelningen följande: 54 % är negativa, 35 % har inte svarat, 8 % vet inte och 3 % är positiva till de ökade kraven på finansiell information. Uppdelningen visar att en stor del respondenter är negativa till de ökade kraven på finansiell information medan endast en mycket lite del är positiva. Särskilt negativa är de respondenter som befinner sig inom branscherna för flyg och transport, sjukvård samt dagligvaruhandeln. Den andel som är negativ till de ökade kraven på finansiell information inom dessa branscher är över 70 %. Vidare är det endast 4 av 16 branscher där respondenter är positiva till de ökade kraven, vilka är: energi-, telekom- och television- samt industribranschen och övriga branscher. Viktigt att observera är dock att trots att dessa branscher har respondenter som är positiva är ändå andelen för de negativa respondenterna betydligt fler. Inom energibranschen är 6,25 % av respondenter positiva jämfört med 56,25% negativa respondenter. För telekom- och televisionsbranschen är 6,25 % positiva jämfört med 56,25% negativa. För industribranschen är det 10 % positiva jämfört med 40 % negativa och för övriga branscher är fördelningen 8,3 % jämfört med 58,3%.

Det är även intressant att studera de branscher som har en hög kvot av respondenter som inte valt att svara på frågan om vad de anser om de ökade kraven på finansiell information. Branscherna vilka sticker ut på denna punkt är fastighetsbranschen där 60% inte svarat, relativt 40 % som varit negativa till förslaget. Det är även bilbranschen där 50 % inte svarat vilken är samma andel som är negativa till förslagen. Slutligen är det även nöjesbranschen där 57 % inte svarat jämfört med 28,6% som är negativa till förslaget och branschen för dagligvaruhandel där 50 % inte svarat, vilket är samma andel som är negativa till förslaget.

Slutligen har 12 respondenter placerats under kategorin "vet inte". Kategoriseringen används då en slutsats om respondenternas åsikt inte kan dras. En anledning till detta är exempelvis att en respondent haft mycket varierande åsikter gällande underområdena, vilka presenteras i tabell 2.

### 5.3 Inställning till de fem områden vilka berörs av förslaget

Bransch	Uppdelning av intäkter		Balansering av kontrakt		Kvarstående prestationsåtaganden		Balansering betungande prestationsåtaganden		Balansering av tillgångar pga kostnader vid fullgörande av kontrakt	
	Positiv	Negativ	Positiv	Negativ	Positiv	Negativ	Positiv	Negativ	Positiv	Negativ
Energi	2	2		5		9	1	1		1
Mjukvara	1	1	1	3	1	1			1	
Fastigheter						1				
Flyg & Transport	2		1	4		3	2	1		2
Bil	2						1			
IT (Hårdvara)		4		5	1	2		1		1
Telekom & Television	2		1	2		2	1	2	1	2
Industri	2	1		5	2	4		3		2
Sjukvård				4		1		1		2
Nöje				2		2				1
Företräder flera branscher						1		1		
Försäkring						1		1		
Dagligvaruhandel				1						
Servicebranschen		1								
byggbranschen	2			3		3		1		2
Övriga industrier	1	1		6		4		4	1	2
<b>Totalt</b>	<b>14</b>	<b>10</b>	<b>3</b>	<b>40</b>	<b>4</b>	<b>34</b>	<b>5</b>	<b>16</b>	<b>3</b>	<b>15</b>

Tabell 2 – Upprättarnas åsikter på de fem områden vilka berörs av de ökade kraven på finansiell information.

Tabell 2 presenterar de fem områden vilka berörs av de ökade kraven på finansiell information. Som framgår av tabellen är svarsgraden här lägre än för förgående tabell och det totala antalet svar varierar mellan 18 respondenter och 43 respondenter.

#### 5.3.1 Uppdelning av intäkter

Området berör avslöjande av finansiell information om uppdelning av intäkter. Av de totalt 144 respondenterna har 24 respondenter lämnat sin åsikt på detta område i sitt remissvar, vilket motsvarar 16 %. De respondenter som är positiva uppgår till 14 stycken, vilket motsvarar 58,8 % av de 24 som svarat. Det är framförallt de respondenter som verkar inom flyg- och transport-, bil-, telekom- och television-, industri- samt byggbranschen som i majoritet är positiva. De som är negativa till området är 10 respondenter, vilka motsvarar 41,2 % och de verkar framförallt inom IT-branschen. De positiva respondenterna lämnar inte kommentarer i lika stor utsträckning som de negativa. Inom de positiva är det främst industri- och bilbranschen

som kommenterat. ABB Group som verkar inom industribranschen kommenterar att de tycker det är bra utifrån ett *"cost-benefit"* perspektiv. De skriver i sitt remissvar att *"such disclosures achieve an appropriate balance between the benefits of users having that information and the costs to entities to prepare and audit that information"*. Siemens är ytterligare ett företag som verkar inom industribranschen och är positiva till uppdelning av intäkter, men har kommenterat att de föreslår en modifiering, vilken lyder: *"should allow disaggregating revenue based on operating segments because this results in decision useful information to users of financial statements"*. De som är positiva och kommenterat från bilbranschen är Volkswagen vilka anser att detta borde finnas, men bara på årlig basis samt Daimler som anser att detta är det enda området i förslaget som är positivt.

Inom den grupp som är negativa till området för uppdelning av intäkter är det framförallt IT-branschen som skickat in remissvar. Microsoft anser att det är för mycket uppdelning och de kommenterar att: *"with respect to specific disclosures, we believe the guidance in paragraph 115 of the ED will lead to an excessive level of disaggregation"*. Dell är ytterligare ett företag som verkar inom IT branschen, även de är negativa till förslaget. Cisco och Intel Corporation är två andra IT företag som skickat in negativa kommentarer till detta område. Cisco anser att nuvarande US GAAP är tillräckligt.

Cadence Design Systems är ett företag inom mjukvarubranschen vilka anser att förslaget är skadligt för företaget. De kommenterar att: *"the amount of disaggregation that is required may allow customers to determine customer specific data. This is a large risk for us because of the small number of companies that compete in our industry"*. Honeywell verkar inom industribranschen och anser att de nuvarande standarderna för uppdelning av intäkter är tillräckliga samt att eventuella tillägg skall vara principbaserade. Däremot har de insikt i att principbaserad bidrar till mindre kontinuerlig redovisning. Tyco vilka är ett företag inom säkerhetsbranschen, kategoriserat under övriga branscher i denna studie, anser även de att nuvarande standarder är tillräckliga för detta område.

### **5.3.2 Balansering av kontrakt**

Området berör balansering av rapporteringsperiodens aggregerade tillgångar och skulder i kontrakt utfört i ett tabellformat. De som lämnade sin åsikt uppgår till 43 stycken, vilket motsvarar 30 % av de totalt 144 respondenterna. Balansering av kontrakt är det område som avsevärt flest företag är negativa till, det är hela 40 företag som är negativa, vilket motsvarar 93 % av de 40 företagen och endast tre företag som är positiva, vilket motsvarar 7 %. Ett företag som till viss del är positiva är Red Hat Inc. vilka verkar inom mjukvarubranschen, de anser att informationen redan borde vara tillgänglig i de finansiella rapporterna. De som är negativa till detta område är främst energi-, flyg- och transport-, IT, industri- och sjukvårdsbranschen. Dessutom är samtliga som tagit ställning inom kategorin övriga branscher negativa till området. Respondenter som är negativa till detta område är framförallt negativa till att det kommer innebära mycket kostnader. Dessutom kommenterar många på att det inte är relevant information för användarna. Bland annat kan man se dessa kommentarer hos Siemens från industribranschen som skriver i sitt remissvar att: *"In our view, the significant costs of preparing this information will by far exceed the benefits to users"*. Inom denna bransch styrker även ABB Group, Honeywell international Inc. och branschföreträdarna Engineering & Construction Companies påståendet i sina kommentarer. Andra företag som anser att det är för kostsamt relaterat till fördelarna är Tyco inom



säkerhetsbranschen, Pfizer inom sjukvårdsbranschen, FIEC inom byggbranschen samt Bardier inom flyg- och transportbranschen.

Utöver höga kostnader anser FIEC att användarna inte har något behov av information om balansering av kontrakt och Bardier att det blir för komplicerat för användarna. Ytterligare är det tre företag som kommenterat på att denna information inte är nödvändig och att den finansiella information som är nödvändig för att analyser företaget redan finns tillgänglig. Dessa är Reytheon som verkar inom tillverkning samt Apple och IBM som verkar inom IT-branschen. IBM kommenterar i sitt remissvar att: *"The disclosure required in the Revised ED are substantially more extensive than those required by current GAAP and generally do not provide decision-useful information to financial statement users across all companies"*. Många anser även att det krävs nya system för detta område och därmed kräver mycket merarbete. Bland annat menar First Data inom IT-branschen detta då de skriver i sin kommentar att: *"We believe the processes and procedures that will need to be implemented in order to collect and track this information will be very manual in nature and will require a great deal of coordination throughout the entire organization (globally) that will be very burdensome to companies"*. Även Williams Companies Inc. som är ett företag inom energibranschen och McKesson vilka verkar inom sjukvårdsbranschen styrker kommentaren.

### 5.3.3 Kvarstående prestationsåtaganden

Området avser att upprättarna skall avge information i form av en analys över företagets kvarstående prestationsåtaganden vid årsslutet. Respondenterna som lämnat sin åsikt på området uppgår till 38 av de totalt 144 respondenter som skickat in remissvar. Även gentemot detta område är övervägande del negativa, 34 av 38 respondenter är negativa vilket motsvarar 89,5% och fyra respondenter är positiva vilket motsvarar 10,5%. Den bransch som är negativ i högst utsträckning är energibranschen. Flyg- och transport-, industri-, nöjes- och byggbranschen är ytterligare branscher som är övervägande negativa till området. Ingen bransch har fler positiva än negativa respondenter.

Många utav de som kommenterat på området anser att information om kvarstående prestationsåtagande är missvisande och inte tillförlitligt på grund av att det innebär mycket bedömningar och spekulationer. Exempel på dessa kommentarer är PPL Corporations från energibranschen som skriver *"The disclosed amount of future revenues related to existing performance obligations would be an estimate as preparers may need to make professional judgements about contingent revenue and timing of the satisfaction of future performance obligations several years into the future"*. Övriga som kommenterat på detta är bland andra Edson Electric Institute och American Gas Association från energibranschen, IBM från IT branschen samt Engineering and Construction Companies som representerar byggbranschen.

Då förslaget bygger mycket på spekulationer kommenterar många företag på det faktum att de förväntade intäkterna inte realiserats som beräknat, att det är svårbedömt samt att mycket ansvar faller på upprättarna. Dell vilka verkar inom IT-branschen har bland annat kommenterat att: *"As we currently disclose in our financial statements our backlog will not necessarily translate into net revenue in a subsequent period as an unfilled order or change in service may change the value of revenue recognized"*. Williams Companies Inc. från energibranschen och Construction Association of Korea som representerar byggbranschen ger liknande kommentarer. Ett fåtal respondenter lämnar även



kommentarer som avser att förslaget innebär avslöjande av alltför känslig information. Detta anser St Marine Ltd från industribranschen och Lockheed Martin Corporation från flyg- och transportbranschen.

#### **5.3.4 Balansering betungande prestationsåtagande**

Området avser att företagen i ett tabellformat skall balansera den ingående och utgående aggregerade balansen av tillgångar och skulder i kontraktet, som härstammar från betungande prestationsåtaganden inom nuvarande rapporteringsperiod. Av 144 respondenter skickade 21 stycken in remissvar på området, vilket motsvarar ca 15 %. Av dessa 21 respondenter är 16 negativa och 5 är positiva, vilket motsvarar 76 % negativa respektive 24 % positiva.

Ingen bransch har betydande fler åsikter än någon annan. Industribranschen och kategorin för övriga branscher är de som har övervägande negativa respondenter relativt positiva. Två branscher som har fler positiva respondenter än negativa, men inte till övervägande del, är flyg- och transportbranschen samt bilbranschen. De som är positiva lämnar inga specifika kommentarer, inte heller de som är negativa lämnar kommentarer i stor utsträckning. Red Hat Inc. från mjukvarubranschen anser att det skulle kräva för mycket uppdateringar av system och Ebay från handelsbranschen, som är kategoriserat under övriga branscher skriver följande i sitt remissvar: *"We believe such information is potentially misleading to financial statement users when profitable contracts contain numerous performance obligations, one or more of which constitutes an onerous performance obligation"*.

#### **5.3.5 Balansering av tillgångar som uppkommer på grund av kostnader vilka man åtar sig vid fullgörande av ett kontrakt**

Området föreslår att finansiell information i form utav en tabulär balansering över förändringar i de tillgångar som uppkommer på grund av kostnader som man åtar sig vid fullgörande av ett kontrakt, skall delges. Detta område är det som minst respondenter skickat in remissvar på. Av 144 respondenter kommenterade endast 18 stycken på området, vilket motsvarar 12,5%.

Utav av 18 respondenter är 15 negativa vilket motsvarar cirka 83,3 %. Vidare har respondenterna angett olika anledningar till varför de är negativa. Den vanligast förekommande anledningen är att en tabulär balansering över förändringar i de tillgångar som uppkommer på grund av kostnader som man åtar sig vid fullgörande av ett kontrakt, blir väldigt kostsam. Åsikten framställs bland annat av Cobham Plc. vilka är verksamma inom flyg- och transportbranschen samt av Pfizer vilka är verksamma inom sjukvårdsbranschen. Ett annat argument till varför upprättarna är negativa till området är man tror att krävda finansiella information för området kommer bli missvisande för användarna samtidigt som det kräver mycket arbete från upprättarna. Denna åsikt uttrycks av ABB Group, inom industribranschen som i sitt remissvar skriver: *"These costs are very similar in nature to inventory and it would not add value to the financial statement readers to see these costs separately while requiring significant effort from entities. We believe that it would be misleading to the reader if the costs disclosed differ from total inventory"*

## 5.4 Övriga åsikter

Bransch	Höga kostnader	Nuvarande standarder tillräckliga	Negativ inverkan på användarna	Stora förändringar i nuvarande system
Energi	5	2	4	-
Mjukvara	2	1	3	2
Fastigheter	2	1	1	-
Flyg & Transport	5	1	2	2
Bil	3	2	2	-
IT (Hårdvara)	7	1	5	2
Telekom & Television	10	3	7	1
Industri	6	1	2	-
Sjukvård	5	3	4	-
Nöje	1	-	-	-
Företräder flera branscher	1	2	1	-
Försäkring	3	1	3	-
Dagligvaruhandel	2	1	1	-
Servicebranschen	1			
Byggbranschen	4	4	2	-
Övriga branscher	4	-	3	2
<b>Totalt</b>	<b>61</b>	<b>23</b>	<b>40</b>	<b>9</b>

Tabell 3 - Upprättarnas övriga åsikter över de ökade kraven på finansiell information.

Tabell 3 och 4 är baserade på vanligt förekommande åsikter som identifierades vid studerande av remissvaren. De åsikter som sedan förekom flest antal gånger har gjorts om till påståenden i dessa tabeller. Då respondenterna inte ombads att svara på påståendena är mängden respondenter här generellt färre än för tabell 1.

Som framgår av tabell 3 är de mest förekommande åsikterna de som rör de höga kostnaderna de föreslagna kraven på finansiell information standarden innebär och den negativa inverkan upprättarna tror att de ökade kraven på finansiell information kommer att få på användarna. Specifikt för interimrapportering gäller även åsikten att nuvarande standarder anses tillräcklig.

### 5.4.1 Höga kostnader

Det flest respondenter reagerat på är att de ökade kraven på finansiell information innebär högre kostnader för upprättarna. 61 respondenter har skrivit att detta är något de oroar sig över, vilket motsvarar 42,4% av de totalt 144 respondenterna. En hög siffra med tanke på att frågan inte specifikt ställdes. De respondenter som kommenterat på höga kostnader argumenterar främst för att den ökade nyttan användare får inte vägs upp av den ökade kostnader för upprättarna. Det vill säga att den ökade finansiell informationen inte är lämplig sett ur ett "cost-benefit" perspektiv. Till exempel skriver Repson som verkar inom energibranschen i sitt remissvar att de ökade kraven på finansiell information "Are not justified on a cost/benefit basis neither in the interim nor in the annual financial statements". Ett annat exempel på detta är Deutsche Telecom AG

vilka är verksamma inom telekom- och televisionsbranschen, de anser att *"The impacts on costs and timeliness would by far outweigh any potential benefits to users of financial statements"*. Sett ur ett branschperspektiv framstår flyg- och transport-, IT-, telekom- och televisions-, sjukvårds-, dagligvaruhandels- och försäkringsbranschen som mest oroliga över höga kostnader. Inom nämnda branscher har mellan 60 % och 100 % kommenterat på de höga kostnaderna.

#### **5.4.2 Negativ inverkan på användarna**

En stor del respondenter tror även att *IFRS 15* kommer att innebära en negativ inverkan på användarna. 41 respondenter motsvarande 28,5% av de totalt 144 respondenterna anser att så är fallet. Att användarna påverkas negativt finns det olika argument för. Ett välanvänt argument är att mer finansiell information endast kommer att konfundera användarna och göra det svårare för dem att navigera sig i årsredovisningarna. Gundersen Lutheran Health System som är verksamma inom sjukvårdsbranschen är en utav alla de som använt argumentet de skriver: *"There is a risk of obscuring useful information due to the volume of disclosures required"*. Ett annat argument för att ökade krav på finansiell information skulle vara negativt för användarna är det att användarna inte efterfrågat denna information och därför inte vill ha eller behöver informationen. The Roche Group vilka är aktiva inom sjukvårdsbranschen tar upp nämnda argument och säger att *"We do not know of any demand from our customers"* något som stötts av bland annat Telstra som är ett telekom- och televisions företag. Ett sista argument som desto färre respondenter använder sig av är att noterna med de ökade kraven på finansiell information kommer att bli för långa. Detta argument används bland annat av Nestlé vilka är verksamma inom branschen för dagligvaruhandel.

#### **5.4.3 Nuvarande standarder tillräckliga**

Vidare har en del respondenter anmärkt på är att man anser att nuvarande standarder är tillräckliga. Området gäller endast för interimrapportering där *IASB* idag har *IAS 34* och *FASB* har *Topic 280*. Åsikten väcks av 23 respondenter utav 144, vilket motsvarar cirka 16 %. Bland dessa är ingen bransch särskilt framstående, men den bransch som har flest respondenter är byggbranschen där 33,3% anser att nuvarande standarder är tillräckliga. Trots att denna åsikt endast uttryckts av cirka 16 % går den dock att finna inom nästa alla representerade branscher, med undantag för: nöjesbranschen, servicebranschen samt kategorin övriga branscher. Exempel på de som uttryckt denna åsikt är Pfizer Inc som är verksamma inom sjukvårdsbranschen vilka tillämpar *Topic 280* samt BT Group vilka tillämpar *IAS 34* och är verksamma inom telekom- och televisionsbranschen. Vidare anser MTN Group limited, även dessa inom telekom- och televisionsbranschen, att de krav som ställs i *IFRS 15* är höga relativt till kraven i andra standarder. De uttrycker detta genom meningen: *"The required disclosure is excessive compared with disclosure required for other items"*.

#### **5.4.4 Stora förändringar i nuvarande system**

Slutligen presenterar tabell tre att nio utav 144 respondenter anser att de ökade kraven på finansiell information kommer att innebära stora förändringar i deras nuvarande system. Det respondenterna syftar på är att den finansiella information som efterfrågas inte går att få fram via deras nuvarande system utan att systemen kommer att behöva uppdateras. Detta demonstreras av Alcatel Lucent, ett mjukvaruföretag, vars remissvar säger att *"One of our main concerns relates to significant system and process changes that*

may be required in order to comply with disclosure requirements under the exposure draft”.

Bransch	Friare tillämpning för upprättarna	Inte lämpligt för alla branscher	Delger konkurrenskraftig information
Energi	2	-	-
Mjukvara	3	-	1
Fastigheter	-	-	-
Flyg & Transport	2	2	-
Bil	1	-	-
IT (Hårdvara)	3	-	-
Telekom & Television	-	-	-
Industri	1	-	1
Sjukvård	1	-	-
Nöje	-	-	-
Företräder flera industrier	-	-	-
Försäkring	-	-	-
Dagligvaruhandel	-	-	-
Servicebranschen			
Byggbranschen	-	-	-
Övriga branscher	1	-	-
<b>Totalt</b>	<b>14</b>	<b>2</b>	<b>2</b>

Tabell 4 - Upprättarnas övriga åsikter över de ökade kraven på finansiell information.

Tabell 4 är precis som tabell 3 skapad utefter påståenden från respondenter. Antalet respondenter är här lägre än för tabell 3 och ligger här mellan två och 14 stycken.

#### 5.4.5 Friare tillämpning för upprättarna

Påståendet som flest respondenter reagerar på i tabell 4 är att man vill ha möjlighet till fria bedömningar för vilken finansiell information som bör avslöjas. Åsikten påpekas av 14 utav 144 respondenter vilket motsvarar cirka 9,7 %. De branscher som är mest framstående inom denna åsikt är IT-branschen samt flyg- och transportbranschen där 30 % respektive 25 % anser att så är fallet.

Precis som för åsikten om att de ökade kraven på finansiell information borde vara negativt för användarna finns det även här olika argumenten för att en friare bedömning borde tillämpas. Det vanligast förekommande argumentet är att då ledningen bör ha bäst insikt på vad som är relevanta förändringar värda att nämnas i den årliga rapporten, bör de också avgöra vilken finansiell information som skall avslöjas. Nämd åsikt uttrycks bland annat av Balfour Beatty vilka är verksamma inom industribranschen. I sitt remissvar skriver de att: *"We believe the information that management routinely uses to manage the business will be the most relevant and reliable information and have the lowest incremental cost to produce"*. Air Products and Chemicals Inc instämmer i argumentet och skriver i sitt remissvar: *"Disclosures for revenue recognition should be subject to the general principle that disclosure is warranted"*

*when there is a significant change since the fiscal year-end annual disclosure. Management is in the best position to determine/judge if there is a significant change".*

Ytterligare ett argument som lyfts fram av respondenterna är att finansiell information skall delges på en principbaserad nivå. Denna åsikt uttrycks av bland annat Raytheon Company som ensam företrädare tillverkningsbranschen, vilka därför placerats i kategorin för övriga branscher. Lockheed Martin Corporation vilka är verksamma inom flyg- och transportbranschen står även för denna åsikt. I Raytheons remissvar återfinns kommentaren: *"We suggest requiring disclosures at a principles-based level, as this would allow different industries to provide information relevant to their respective financial statement user groups"*. I Lockheed Martin Corporations remissvar finns en liknande kommentar: *"In contrast, we believe providing a principles-based disclosure framework will result in entities considering information that is most important to their circumstances / industries and focusing on the best way to present that information rather than fulfilling checklist requirements"*. Företagen representerar varsin bransch och även då deras remissvar inte är identiska så anser de båda att en principbaserad framtoning borde vara bättre då det tillåter olika branscher att delge den information som är lämpligast för just deras bransch.

#### **5.4.6 Inte lämplig för alla branscher**

Vidare anser ett fåtal respondenter att de ökade kraven på finansiell information inte är lämplig för alla branscher. Åsikten uttrycks endast av två respondenter: Aerospace Industries Association och Lockheed Martin Corporation vilka båda befinner sig inom flyg- och transportbranschen.

#### **5.4.7 Delger konkurrenskraftig information**

Slutligen anser två respondenter att de ökade kraven på finansiell information innebär att de måste delge konkurrenskraftig information. De som står för nämnda åsikt är: Keppel Corporation Limited och Candance Design systems Inc, vilka är verksamma inom Industri- respektive mjukvarubranschen. Keppel Corporation Limited skriver i sitt remissvar att om man måste delge den enligt det reviderade utkastet föreslagna informationen kan det *"Pose an issue with confidentiality, especially if explanations are included to explain the rationale of entering into such contracts"*. De styrker här sitt argument genom att antyda att informationen som det reviderade utkastet kräver är konfidentiell, speciellt om den måste förklaras vilket en del av den finansiella informationen som presenterades i tabell 2 måste göras.

## 6. Analys och Diskussion

---

*Kapitlet presenterar en analys och diskussion av insamlad empiri utifrån studiens institutionalia och teoretiska referensram. I institutionalian återfinns skillnaderna från det reviderade utkastet till den slutliga standarden, förändringar som är mycket viktiga att beakta vid analys av empirin. Kapitlet inleder med de allmänna inställningarna till de ökade kraven på finansiell information följt av en analys av de specifika områdena vilka berörs av de ökade kraven på finansiell information. Efter detta presenteras en analys av de identifierade påståendena presenterade i tabell 3 och 4 i empirikapitlet. Avslutningsvis presenteras en analys av normgivningen, normgivningen som en politisk process och utfallet av normgivningen.*

---

### **6.1 Allmän inställning till de ökade kraven på finansiell information**

144 stycken remissvar inskickade till det reviderade utkastet för IFRS 15 från upprättare har granskats i denna studie. Dessa 144 remissvar motsvarar 61 % av det totala antalet remissvar. Tidigare forskning av Jorrißen et al. (2012) visar på att detta inte är förvånande, då upprättarna är de som skickar in flest remissvar. Ytterligare något som styrker det faktum att upprättarna skickat in flest remissvar är de undersökningsresultat från Saemann (1999) vilka tyder på att upprättare är högst benägna att reagera då den nya standarden innehåller högre krav på finansiell information.

Av de 144 remissvaren är 54 % generellt sätt negativa till de ökade kraven på finansiell information och 3 % är positiva. Något som tydligt visar på att upprättarna inte önskar att de ökade kraven på finansiell information skall gälla varken för interimrapporteringen eller för den årliga rapporteringen. De branscher som främst är negativa till de ökade kraven på finansiell information är flyg- och transport-, dagligvaruhandel- samt sjukvårdsbranschen. Dessa branscher bör därför vara mest missnöjda över att de ökade kraven på finansiell information till stor del kvarstår i den slutliga standarden. Trots att 3 % är positiva till de ökade kraven på finansiell information går det inte att avgöra utifall att någon bransch generellt sätt är positiv till de ökade kraven på finansiell information. Trots att en del branscher har positiva upprättare, har ingen bransch fler positiva än negativa upprättare.

Vidare har 35 % valt att inte svara på frågan om vad de tycker om de ökade kraven på finansiell information. Att de inte svarat på frågan om de ökade kraven på finansiell information är relevant eftersom dessa upprättare trots allt valt att skicka in ett remissvar, något som enligt Meyer (2014) kräver både expertis och resurser. Detta tyder på att de berörs av standarden men att någon annan del av den är av större vikt för dem än de ökade kraven på finansiell information är. De branscher som har en särskilt stor del respondenter som inte svarat är: fastighets-, bil-, dagligvaruhandels- och nöjesbranschen. Huruvida en slutsats om att dessa branscher generellt sätt bryr sig mindre om de ökade kraven på finansiell information går att dra är dock svårt att avgöra då dessa branscher är relativt lågt representerade.



## **6.2 Områden vilka berörs av ökade krav på finansiell information**

### **6.2.1 Uppdelning av intäkter**

Förslaget på uppdelning av intäkter är det område där fler upprättare varit positiva än negativa till. Utav 24 respondenter är 58 % positiva till finansiell information om dess uppdelning av intäkter.

Det är fler negativa upprättare som kommenterat, men det har även kommit in specifika kommentarer på området från de som är positiva. Upprättarna som är negativa till uppdelning av intäkter anser främst att uppdelningen är i för hög utsträckning och att det kan leda till en konkurrensnackdel. Att de resulterar i en konkurrensnackdel kan kopplas till att Deegan et al., (1990) anser konkurrensnackdel vara en av anledningarna till att företag är emot att avge finansiell information. De positiva upprättarna anser främst att uppdelningen av intäkterna är positivt då kostnaderna som uppstår är jämlika med de fördelar som uppstår. Jämlikhet mellan fördelar och kostnader är ett krav Deegan och Unerman (2011) ställer i de fall normgivarna kräver ökad finansiell information och det kan i detta fall anses som uppfyllt.

Uppdelning av intäkter kvarstår både för interimrapporteringen och den årliga rapporteringen vilket tyder på att normgivarna beaktat majoriteten av upprättarnas åsikter. De branscher som främst är positiva till uppdelning av intäkter är flyg- och transport-, bil-, telekom- och television- samt byggbranschen medan IT-branschen är den bransch som främst är negativ till uppdelning av intäkter. Åsikterna tyder på att normgivarna rörande detta område beaktat ovan nämnda branscher vilka är positiva, men inte IT-branschen vilka är negativa.

Uppdelning av intäkter är ensamt det område vilket kvarstår både för interimrapporteringen och för den årliga rapporteringen. Överlag är området oförändrat från det reviderade utkastet till den slutliga standarden.

### **6.2.2 Balansering av kontrakt**

Balansering av tillgångar och skulder är det område där flest upprättare skickat in remissvar, vilket tyder på att det är de område som flest upprättare oroar sig över och berörs av. Av de som kommenterat på området är 93 % negativa.

De som har åsikter på detta i remissvaren kommenterar främst på att det kommer att medföra höga kostnader och kräva för mycket arbete att framställa denna information. Den koppling man kan se här är återigen det krav Deegan och Unerman (2011) skriver om, vilket innebär att kostnader skall vara lika som fördelarna. Vilket i detta fall, i motsats till förgående fall, inte anses vara uppfyllt. Det ligger även i linje med Saemanns (1999) forskning om att upprättare motsätter sig högre krav på finansiell information då det innebär högre kostnader vid framställningen av informationen. Dessutom identifierades kommentarer från upprättarna om att det inte kommer bidra till användbar information för användarna. Att de ser det som icke användbart för användarna är intressant då både Saemann (1999) samt Deegan och Unerman (2011) anser att högre krav på finansiell information är till fördel för användarna.

Normgivarna har i stor utsträckning inte beaktat dessa kommentarer. Även då kraven på denna information är borttagna från interimrapporteringen finns kraven kvar i den årliga rapporteringen. Dessutom finns det nu krav i den årliga rapporteringen på att

avge ytterligare information om tidpunkten och uppfyllande av prestationsåtagandena. De branscher vilka är mest negativa är: energi-, flyg- och transport-, IT-, industri- och sjukvårdsbranschen. Dessa branscher bör därför vara de som är mest missnöjda samt de som normgivarna ignorerat i högst utsträckning. Gällande upprättare som är positiva är det svårt att urskilja ett mönster då maximalt en upprättare inom varje bransch är positiva. Det innebär att ingen slutsats kan dras gällande om någon bransch varit nöjd med normgivningen på detta område.

### **6.2.3 Kvarstående prestationsåtaganden**

Majoriteten av de specifika kommentarerna vilka kommit in till denna standard är att högre krav på finansiell information inom detta område kommer att baseras på spekulationer och bedömningar i hög grad. I förlängningen anses det av upprättarna att resultatet kan bli missvisande och informationen därigenom mindre tillförlitlig. Att det blir missvisande kan exemplifieras av att det finns en oro hos upprättarna över att göra en bedömning av framtida intäkter vilka i framtiden inte realiserar i enlighet med uppskattningen. Att realiseringen skiljer sig från bedömning av intäkter anser upprättarna kan leda till mistro hos användarna gentemot upprättarna. Kommentarna som inkommit från upprättarna kan ses som det Nobes och Parker (2012) benämner politisk lobbying. Orsaken till att det kan ses som politisk lobbying är att denna ökar då resultaten riskerar att bli mer volatila, något som spekulationer och bedömningar av intäkter kan leda till. Att upprättarna använder politisk lobbying härstammar från ett egenintresse hos dem. De har förmodligen som mål att stoppa denna del av de ökade kraven på finansiell information. Att upprättarna anser att resultatet blir missvisande kan även styrkas av forskning av Saemann (1999) vilken visar att upprättare reagerar på ökade krav på finansiell information då de tror att sådan information kommer dra uppmärksamhet till ogynnsamma eller överdrivna resultat.

Precis som för balansering av tillgångar och skulder kvarstår endast kravet om finansiell information om upprättarnas kvarstående prestationsåtagande för den årliga rapporteringen. Den bransch vars upprättare är mest negativa är energibranschen och de bör därför vara missnöjda över att krav på information om kvarstående prestationsåtagande kvarstår i den slutliga standarden i hög utsträckning. Vidare har ingen bransch fler positiva än negativa upprättare. Normgivarna kan för detta område inte anses beaktat varken upprättarnas eller en viss branschs åsikter.

### **6.2.4 Balansering betungande prestationsåtagande**

För balansering av betungande prestationsåtagande är upprättarna till betydande del negativa. Däremot är det färre respondenter som lämnat kommentarer än på tidigare områden. En av de få kommentarer som kommit in till detta förslag är att det möjligen kan vara missvisande för användarna då kontrakten till viss del innehåller betungande prestationsåtaganden. I den slutliga standarden kvarstår inga krav på finansiell information om upprättarnas betungande prestationsåtagande, varken för interimrapportering eller den årlig rapportering. Detta är en tydlig skillnad och en av de största förändringarna mellan det reviderade utkastet och den slutliga standarden. Det går inte heller att finna någon bransch vars åsikter är utmärkande för området, generellt sätt är alla representerade branscher negativa till området. För balansering av betungande prestationsåtagande har normgivarna beaktat upprättarnas åsikter då de tagit bort kraven på finansiell information helt. Det kan dock ifrågasättas varför



normgivarna beaktat just detta område då relativt få upprättare valt att kommentera på det, vilket bör innebära att det är ett område relativt få upprättare är intresserade av.

En anledning till att mycket få kommenterat, men trots det varit negativa till området kan vara att det är komplicerat och svårt att förstå. Det kan även ses som en anledning till att normgivarna valt att exkludera området från den slutliga standarden. Det kan antas att normgivarna i detta fall inte kunnat bli medvetna om konsekvenserna av detta förslag och därigenom inte kunnat bedöma huruvida förslaget kom att bli optimalt. Medvetenhet om konsekvenserna är något Beaver (1973) anser vara nödvändigt för en optimal standard.

### **6.2.5 Balansering av tillgångar som uppkommer på grund av kostnader vilka man åtar sig vid fullgörande av ett kontrakt**

Balansering av tillgångar som uppkommer på grund av kostnader vilka man åtar sig vid fullgörande av ett kontrakt, är som tidigare nämnts det område där minst respondenter skickat in remissvar. I jämförelse till de flesta övriga områdena har det även kommit in få specifika kommentarer till detta område, men övervägande del har ändå varit negativa. I kommentarerna anser upprättarna främst att det är för kostsamt samt kräver för mycket arbete. Även här kan man applicera det krav som Deegan och Unerman (2011) beskriver gällande att kostnaderna för upprätta skall vara lika med de fördelarna användarna får, vilket upprättarna inte anser att det är i detta fall. Här kan kostnaderna även likställas med det arbete som krävs vilket i slutändan leder till högre kostnader i form av exempelvis personalkostnader. Förslag som medför högre kostnader för framställningen av informationen menar Saemann (1999) vara en anledning till att företag motsätter sig högre krav på finansiell information. I kommentarerna nämns även att det kan leda till missvisande information för användarna. Detta är återigen anmärkningsvärt då Deegan och Unerman (2011) samt Saemann (1999) anser att finansiell information är positivt för användarna. Att upprättarna påstår att användarna påverkas negativt av de ökade kraven på finansiell information kan snarare härledas till lobbying. Vilket enligt Deegan och Unerman (2011) bygger på att det privata intresset går före det allmänna.

Området har undantagits från interimrapporteringen, men kvarstår för den årliga rapporteringen. Precis som för området om balansering av kontrakt efterfrågas i den slutliga standarden mer finansiell information än i det reviderade utkastet.

Som tidigare nämnt är detta området det minst upprättare valt att kommentera på, vilket bör innebära att det även är det område som upprättarna bryr sig minst om. Ytterligare stärks detta argument av det faktum att *IASB* och *FASB* efterfrågade åsikter om denna typ av finansiell information, vilket borde ha lett till att fler svarade om de brydde sig om utfallet. Det faktum att normgivarna inte beaktat de få kommentarer som kommit in framstår därför inte heller som märkligt. Vidare går det inte heller att utläsa specifika åsikter för någon bransch då så få upprättare kommenterat på området.

### **6.3 Identifierade påståenden**

Nedan presenteras en analys av de kommentarer på områden vilka normgivarna inte efterfrågade åsikter på, men vilka ändå väckt mycket intresse hos upprättarna. Det är dock intressant att göra en analys av dessa kommentarer då det kan tänkas vara ett taktiskt val av normgivarna att inte efterfråga åsikter här.

De höga kostnaderna som de ökade kraven på finansiell information innebär är något en stor del upprättare reagerat på. Det upprättarna främst kommenterat på är att de ökade kraven på finansiell information inte är lämpliga då kostnaden och de möjliga fördelar den ökade information innebär skall vara jämlika. I linje med Deegan och Unerman (2011) är det inte konstigt att upprättarna kommenterat på detta då de anser att normgivarna behöver beakta de parter som berörs av standarden samt konsekvenserna av denna. Deegan och Unerman (2011) hävdar att de kostnader som uppstår vid avslöjandet av finansiell information inte får överstiga fördelarna som den ökade finansiella informationen innebär. Detta stämmer väl in på de remissvar som inkommit till *IFRS 15* gällande att den finansiella informationen innebär för höga kostnader. Deegan och Unerman (2011) hävdar dock även att detta är en komplex beräkning och det kan ifrågasättas huruvida upprättarna har gjort beräkningar över detta eller om de endast sett till sitt egenintresse.

Att upprättarna ser till sitt egenintresse tyder på att de genom sina remissvar försöker lobba normgivarna. Påståendet stärks av Nobes och Parker (2012) vilka anser att de som har ett egenintresse i den nya standarden kommer att ge påtryckning mot de regler som går emot deras egenintresse. Nobes och Parker (2012) hävdar även att detta kan ske till exempel genom att de skriver brev vilket stämmer väl för *IFRS 15* där upprättarna i sina remissvar hänvisar till de höga kostnaderna som de ökade kraven på finansiell information innebär.

Huruvida detta beaktats är svårt att avgöra. Den slutliga standarden skiljer sig till viss del från det reviderade utkastet och kraven för interimrapportering är betydligt lägre i den slutliga standarden vilket tyder på att de beaktat denna åsikt till viss del. Sett till de två specifika områdena som upprättarna specifikt anser vara kostsamma, kvarstår de båda dock för den årliga rapporteringen. Dessa områden är: balansering av kontrakt samt balansering av tillgångar som uppkommer på grund av kostnader vilka man åtar sig vid fullgörande av ett kontrakt. Att de kvarstår tyder på att normgivarna inte beaktat denna åsikt för den årliga rapporteringen.

Vidare har en del upprättare kommenterat på att de ökade kraven på finansiell information innebär stora förändringar i nuvarande system. De syftar till att den efterfrågade finansiella informationen inte går att framställa från nuvarande system, vilket innebär en förändring för upprättarna. Detta problem hänförs till de ökade kostnaderna nämnda ovan, då dessa förändringar kräver resurser och merarbete vilket bör leda till högre kostnader för upprättarna. Kopplingen stärks av tidigare forskning från Saemann (1999) som hävdar att upprättare motsätter sig högre krav på finansiell information då framställningen av ny finansiell information innebär en högre kostnad.

Precis som för de ökade kostnaderna är det svårt att avgöra huruvida normgivarna beaktat denna åsikt. De har endast tagit bort ett område fullständigt både från interimrapporteringen och den årliga rapporteringen, vilket är balansering av betungande prestationsåtagande. Huruvida detta område innebär förändringarna i nuvarande system samt högre kostnader framgår dock inte av de inkomna remissvaren. Det går därför inte att dra någon slutsats gällande om borttagandet av detta område i den slutliga standarden lett till mindre förändringar i nuvarande system än i det reviderade utkastet.

Många upprättare har kommenterat på att förslagen i det reviderade utkastet inte kommer att innebära förbättringar och att nuvarande standarder är tillräckliga. Däremot har de flesta upprättarna inte motiverat varför de anser att de nuvarande standarderna är tillräckliga. Här kan parallellt dras till det Deegan och Unerman (2011) anser vara lobbying refererat till området för redovisningen. De menar att grupper lobbar normgivarna för att hindra att nya standarder sätts och det är förmodligen orsaken till att upprättarna kommenterar i detta fall. Deegan och Unerman (2011) ger exempel på detta då försök mot att hindra implementeringen av *IFRS 9* gjordes.

Att förslagen på ökad finansiell information skall ha negativ inverkan på användarna är inte något normgivarna efterfrågat kommentarer på, däremot är det många upprättare som kommenterat på detta i remissvaren. Tidigare i analysen nämns dessa kommentarer som anmärkningsvärda då Deegan och Unerman (2011) samt Saemann (1999) anser att högre krav på finansiell information är positivt för användarna. Att upprättarna anser högre krav på finansiell information vara till nackdel för användarna kan antas härstamma från ett egenintresse hos upprättarna. Nämnda egenintresse kan ses som det Nobes och Parker (2012) bedömer som lobbying. Lobbying innebär att de ger påtryckning mot reglerare för att egenintresset inte skall äventyras.

En del upprättare har reagerat på att den nya standarden inte lämnar rum för en tillräckligt fri tillämpning. Här har angetts olika orsaker, bland annat anses att ledningen skall kunna avgöra vilken finansiell information som skall avslöjas då de har bäst insikt i vad som är relevant. Ytterligare anses av en del upprättare att finansiell information skall avges på en principbaserad nivå. Argumenten är olika men de mynnar båda ut i samma sak: en friare tillämpning. Det faktum att upprättarna reagerat på detta är inte förvånande och det styrks av forskning av Deegan et al., (1990) vilken visar på att upprättare vill behålla flexibiliteten då de applicerar redovisningsstandarder vilka berör kraven på finansiell information. Med flexibilitet menar forskarna bland annat att upprättarna vill ha möjlighet att kunna anpassa redovisningen och därmed reagerar mot förslag som äventyrar denna möjlighet. Nämnd flexibilitet kan likställas med den principbaserade tillämpningen upprättarna önskat och kommenterat på i förslaget.

De upprättare som anser att finansiell information bör ges på en principbaserad nivå har även hänvisat till att olika branscher bör kunna delge olika finansiell information. Finansiell information som ger en rättvisande bild för en bransch behöver därför inte nödvändigtvis vara lämplig att avge för en annan bransch. Även här kan en koppling till forskningsresultaten av Deegan et al., (1990) göras genom att då flexibiliteten hämmas så hämmas även möjligheten till att ge en rättvisande bild. Vidare anser två upprättare, båda inom flygbranschen, att de ökade kraven på finansiell information inte är lämplig för deras bransch, något som styrker argumentet att finansiell information som ger en rättvisande bild inte är samma för alla branscher.

Ytterligare anser Deegan et al., (1990) att en anledning för flexibilitet i avslöjandet av finansiell information innebär att upprättarna inte behöver avslöja finansiell information som är konkurrenskraftig. Teorin stärker insamlad empiri om att en del upprättare oroar sig över att de ökade kraven på finansiell information i standarden kommer innebära att de tvingas delge konkurrenskraftig information.

## 6.4 Normgivningen

Denna studie behandlar som tidigare nämnts endast normgivningen och inte normbildningen, vilket framgår av att endast remissvar från det reviderade utkastet agerar empiri. Utifrån Husseins (1981) modell kan denna studie placeras i modellens sista steg vilket behandlar legitimering. Då upprättarna till stor del har liknande åsikter gällande de ökade kraven på finansiell information kan de anses tillhöra en grupp, i linje med Husseins (1981) definition av steget för legitimering.

I avsnittet för *institutionalia* presenteras *IASBs* och *FASBs* processer för normgivning. Vid analys av *IASBs* och *FASBs* normgivning kan det identifieras att processerna är lika till viss del då man ser till strukturen. *FASB* använder sig däremot av en normgivning vilken kan anses vara stängd i högre grad än den *IASB* använder. *IASBs* process publicerar vid behov fler utkast och därmed välkomnar de fler kommentarer i form av remissvar från allmänheten (FAF, u.d.) (IFRSb, u.d.). Trots att *IFRS 15* är ett konvergensprojekt, har *IASBs* process använts vilket framgår av att tre tillfällen för inskickande av remissvar erbjudits under processen för *IFRS 15*. Att allmänheten erbjudits fler tillfällen att delta i normgivningsprocessen tyder på att intäktsredovisning är ett komplext problem, vilket också stärks av det faktum att processen bakom skapandet av *IFRS 15* tagit över ett decennium (Crump, 2014).

Denna studie behandlar inte alla steg i normgivningen för *IFRS 15* utan träder in först på det steg då ett reviderat utkast publiceras. Det reviderade utkastet är inte ett obligatoriskt steg i normgivningsprocessen för *IASB*, det skapas endast vid behov av ytterligare kommentarer från allmänheten. *IASB* överlägger huruvida behovet för ett reviderat utkast finns ur flera aspekter. Aspekterna är huruvida ett nytt problem uppstått från tidigare remissvar, om *IASB* inte fått tillräcklig förståelse eller om tidigare problem inte diskuterats tillräckligt (IFRSg, u.d.). I fallet för *IFRS 15* kan alla tre aspekter anses styrka valet av att publicera och därmed välkomna remissvar till ett reviderat utkast.

De ökade kraven på finansiell information behandlas vid två tillfällen i normgivningsprocessen, i utkastet och i det reviderade utkastet (IFRS, 2011). Att de behandlas vid två tillfällen tyder på att *IASB* inte anser sig fått tillräcklig förståelse samt att problemet diskuterats tidigare men inte tillräckligt. Frågan har dock omformulerats från det första utkastet till det reviderade, vilket tyder på att ett nytt problem har uppstått från det första utkastet till det reviderade.

I metodavsnittet ligger dessa orsaker även till grund för valet i denna studie, av att granska remissvaren till det reviderade utkastet och inte på något av de andra publicerade dokumenten för *IFRS 15*. Valet att granska remissvaren till det reviderade utkastet styrks även genom den studie som gjorts av Jorrißen et al. (2012) vilken tyder på att upprättare, vilka denna studie fokuserar på, tenderar att skicka in remissvar i ett sent stadium av normgivningen.

## 6.5 Normgivningen som en politisk process

Normgivningen för *IFRS 15* är en politisk process då normgivningsprocessen är beroende av det allmänna inflytandet och förtroendet hos respondenterna (Gerboth, 1973). Att *IASB* och *FASB* accepterar en politisk process och remissvar från allmänheten leder till att de frångår det av Deegan och Unerman (2011) existerande påståendet om

att redovisningen är objektiv, neutral och opolitisk. Att normgivningen för *IFRS 15* är en politisk process kan även utläsas av innehållet i de remissvar som kommit in. I remissvaren verkar upprättarna för att skapa komparativa fördelar för sig själva och inte för att skapa sämre förutsättningar för någon annan vilket är i linje med teorin av Meyer (2014). Young (2014) skriver om detta och säger att politiskt inflyttande bidrar till att berörda aktörer tävlar om att påverka normgivningen i linje med deras egenintressen. För *IFRS 15* går egenintresset att utläsa genom att upprättarna är negativa till de ökade kraven på finansiell information och att de därför försöker påverka normgivarna genom att ta bort de ökade kraven på finansiell information i den slutliga standarden.

Att upprättarna endast skickar in remissvar för att gynna sitt egenintresse kan vidare kopplas till "*The Capture Theory*", vilken går ut på att intressenterna vill "fånga" normgivarna (Posner, 1974). Huruvida de lyckats "fånga" normgivarna kan däremot ifrågasättas då de endast beaktats i mindre utsträckning. Att normgivarna inte beaktat upprättarnas åsikter tyder på att de utvecklas till en starkare och mer självständig aktör. Det minskade beaktandet från normgivarna tyder i sin tur på att normgivningen går mot att vara mindre politiskt påverkad av upprättarna och mer representativ, vilket kan vara positivt för normgivningen. Latour (2014) styrker detta och anser att det är fördelaktigt och att normgivningen behöver rensas från politiskt inflyttande samt att politiskt inflyttande leder till en tävling mellan intressenter om att få igenom just sin åsikt. För *IFRS 15* har inte någon av upprättarnas åsikter beaktats i större utsträckning än någon annan, då majoriteten varit negativa till de ökade kraven på finansiell information. Detta kan innebära att normgivningen precis som Latour (2014) önskar går mot att rensas från politiskt inflyttande från upprättarna.

Även då normgivningen enligt denna studie påverkas mindre av politiskt inflyttande från upprättarna så går det inte att utesluta normgivningen som en politisk process. För *IFRS 15* har upprättarnas åsikter beaktats marginellt då de ökade kraven på finansiell information undantagits nästan totalt från interimrapporteringen, men de har trots allt haft möjligheten att delta i normgivningen i form av att de kunnat skicka in remissvar. Att upprättarna haft denna möjlighet innebär att normgivningen fortfarande är en politisk process. Upprättarnas inflyttande på normgivningen kan inte endast anses vara negativt utan bör även innebära att problem som normgivarna förbisett tas upp till deras uppmärksamhet. Detta argument är i linje med Callons et al. (2009) forskning vilken tyder på att politiskt inflyttande i normgivningprocessen bidrar till att konflikter och meningsskiljaktigheter behandlas.

Då normgivningen rör sig mot mindre beaktning av politiskt inflyttande från upprättarna är "*The Public Interest Theory*" relevant att hänvisa till. För *IFRS 15* har normgivarna inte beaktat upprättarnas åsikter i vidare stor utsträckning trots att dessa är den största gruppen respondenter, detta tyder på att *IFRS 15* gynnar samhället snarare än en specifik part. Deegan och Unerman (2011) stärker detta genom att hävda att syftet med "*The Public Interest Theory*" är att gynna samhället som en helhet och att normgivarna skall anses vara en neutral part. Även detta tyder på att normgivarna går mot att bli en mer självständig aktör.

## 6.6 Analys av utfallet av normgivningen

Som tidigare nämnts är den största skillnaden mellan det reviderade utkastet och den slutliga standarden skillnaderna i kraven på finansiell information för interimrapporteringen. I det reviderade utkastet föreslås att upprättarna skall delge finansiell information om fem olika områden, men i den slutliga standarden kvarstår endast ett område.

Vidare kvarstår alla förutom ett område i den slutliga standarden för den årliga rapporteringen, det område som tagits bort är: balansering av betungande prestationsåtagande. Bortsett från detta ser dock kraven för finansiell information för den årliga rapporteringen i den slutliga standarden i stort sett ut som för det reviderade utkastet. I den slutliga standarden krävs snarare något mer finansiell information än i det reviderade utkastet. Utformningen av den slutliga standarden tyder på att normgivarna inte beaktat upprättarnas åsikter om de ökade kraven på finansiell information i någon större utsträckning. Därigenom kan man anse att normgivningen varit exkluderande gentemot upprättarnas åsikter, men inte mot deras deltagande.

Att normgivningen är exkluderande är något Meyer (2014) styrker och anser att exkluderingen bygger på att de som önskar delta i normgivningsprocessen måste inneha expertis och resurser för att ha möjlighet att skicka in remissvar. Dessutom skall det vara relevant för processen och för att dess åsikter skall påverka utfallet krävs ytterligare expertis och resurser. I fallet för *IFRS 15* har upprättarna haft denna möjlighet, men trots det har deras åsikter inte beaktats. Däremot kan det tyda på att standarden, trots att upprättarnas åsikter inte beaktats, i stor mån är representativ och balanserad. Detta antagande baseras på forskning av Jorissen et al. (2014) vilken visar att efter reformen *IASB* genomförde 2001 skickar upprättarna in fler remissvar än tidigare. Det ökade antalet remissvar från upprättarna har lett till en obalans mellan respondenterna då till exempel användarna skickar in mycket få remissvar. För *IFRS 15* har normgivarna till stor del inte beaktat upprättarnas åsikter även då de är den största gruppen respondenter, därigenom kan det spekuleras i att det blir en balans.

Vidare anser Meyer (2014) att om upprättarna inte deltar i normgivningsprocessen, accepteras och efterföljs inte standarden i samma mån som om de deltar. Av stor vikt är det även att skilja mellan möjligheten att delta och påverka normgivningen. I fallet för *IFRS 15* har upprättarna haft möjligheten att delta i normgiven via inskickade remissvar men de kan inte sägas påverkat normgivningen mer än marginellt. Därigenom kan det anses att *IASB* lyssnat på upprättarnas åsikter men inte följt de, något som är viktigt att skilja på.

Enligt Héritier och Eckert (2008) finns det två vägar att gå då man önskar locka till deltagande i normgivningsprocessen, dessa är: genom att tillhandahålla positiva incitament eller via hot om straff. För de ökade kraven på finansiell information inom *IFRS 15* framstår det som tydligt att hot om straff är det som lockat upprättarna till att delta. Majoriteten av upprättarna är negativa till de ökade kraven på finansiell information vilket tyder på att de deltar i normgivningsprocessen då de ser de ökade kraven på finansiell information som ett "straff".

Precis som Meyer (2014) anser Jorissen et al. (2014) att deltagande krävs för att standarden skall efterföljas, något som uppfyllts vid normgivningen för *IFRS 15*. Ytterligare anser Jorissen et al. (2014) att legitimitet hos *IASB* krävs för att standarden skall accepteras. *IASB* kan anses ha legitimitet vid normgivningen för *IFRS 15* refererat till de krav Jorissen et al. (2014) anger för uppfyllande av legitimitet. Ett av kraven för denna legitimitet är att en tydlig procedur har genomförts, detta har uppfyllts genom att normgivarna tillgodosett intressenter möjligheten att lämna åsikter även på det reviderade utkastet. Trots att *IASB* skapat legitimitet kan det i förlängningen ifrågasättas huruvida denna standard kommer accepteras och efterföljas enligt normgivarnas önskemål och om den därför kommer bli långlivad. Att det ifrågasätts kan baseras på att upprättarnas åsikter inte beaktats.

Slutligen kan det tänkas att *IASB* som organisation blivit starkare och en mer självständig aktör, då deras standarder används i allt fler länder. Genom att de blivit mer självständiga kan detta resulterat i att de inte beaktar upprättare och andra intressenter i lika mån som tidigare. Kraven på finansiell information i det reviderade utkastet och den slutliga standarden är till stor del lika och normgivarna har inte beaktat upprättarnas åsikter på frågan i särskilt hög grad. De borttagna kraven på ökade finansiell information i interimrapporteringen har inte väckt särskilt starka reaktioner hos upprättarna utan det är snarare de årliga kraven som upprättarna motsatt sig till. Trots detta har normgivarna endast valt att ta bort dessa krav på interimnivå, något som tyder på att *IASB* blir mer självständiga och vågar ta egna beslut i högre grad och blivit mer självständiga. Vidare nämndes tidigare att detta är ett konvergensprojekt, men trots detta så har *IASBs* process och inte *FASBs* använts vid normgivningen, ytterligare ett tecken på att *IASB* blivit starkare och en mer självständig aktör.

## 7. Slutsats

---

*I detta kapitel presenteras den slutsats och teori studien resulterat i, vilken är baserad på analysen ovan. Avslutningsvis presenteras förslag till vidare forskning.*

---

Utifrån ovanstående analys är ett av studiens resultat, i enlighet med forskning av Jorissen et al. (2012) att upprättarna är de som skickat in flest remissvar till normgivningsprocessen för *IFRS 15*. Trots att upprättarna skickat in flest remissvar är studiens slutsats att normgivarna inte beaktat upprättarnas åsikter om de ökade kraven på finansiell information i någon större utsträckning. Utifrån detta drar denna studie slutsatsen att *IASB* har blivit en starkare och mer självständig aktör inom normgivningen. Vidare kan det faktum att de blivit mer självständiga vara ett tecken på att *IASBs* normgivningsprocessen går mot att påverkas mindre av inflytande från utomstående vilket är i linje med Gerboth's (1973) forskning.

Kraven på finansiell information har endast förändrats marginellt från det reviderade utkastet till den slutliga standarden, trots negativ inställning från upprättarna. Kvarstående i den slutliga standarden är i stort sett alla kraven på finansiell information med undantag för den i interimrapporteringen samt området för betungande prestationsåtaganden. Med bakgrund till det faktum att det reviderade utkastet endast innehåller förfrågningar till allmänheten på interimrapportering kan det antas att normgivarna varit mycket taktiska i processen för *IFRS 15*. Att de i slutändan endast tar bort finansiell information från interimrapporteringen kan upplevas som att de beaktat upprättarnas åsikter i hög mån. Något de i själva verket inte gjort då de har kvar i stort sett alla krav på finansiell information och dessutom ytterligare krav för en del områden i den årliga rapporteringen.

Att kraven på finansiell information till stor del exkluderats från interimrapporteringen i *IFRS 15* ger sken av att upprättarna påverkat normgivningen. Ett antagande görs här om att interimrapporteringen är ett mindre betydande område vilket innebär att förändringarna i interimrapporteringen endast är av marginell betydelse för *IASB*. Att få upprättarna att känna sig inkluderade i normgivningen, även då de endast påverkat utfallet marginellt, är återigen taktiskt av *IASB*. Det går i linje med tidigare forskning från Meyer (2014) samt Jorissen et al. (2014) om att berörda parter behöver delta i normgivningsprocessen för att standarden skall efterföljas på ett enligt normgivarna önskvärt sätt. För *IASB*, vilka är en privat aktör så är det oerhört viktigt att berörda parter känner sig inkluderande för att deras standarder skall få legitimitet, något *IFRS 15* därav borde få. Att upprättarna känner sig inkluderade beror på att normgivarna lyssnat på deras åsikter, det är dock viktigt att skilja på att lyssna på och att följa deras åsikter, vilket *IASB* och *FASB* inte gjort.

Vidare går det inte att utskilja några branschspecifika åsikter vilka *IASB* beaktat. Möjligt kan flyg- och transport, dagligvaruhandels- samt sjukvårdsbranschen anses vara minst nöjda med de ökade kraven på finansiell information i *IFRS 15*. Antagandet om missnöjet kan utläsas då de till högst grad varit negativa till det reviderade utkastet.

Avslutningsvis har normgivningen under *IFRS 15* bjudit in till kommentarer från allmänheten och på så sätt varit en politisk process. Däremot har *IASB* inte beaktat kommentarerna i hög grad och det tyder på att de är mindre beroende av allmänheten



och har blivit mer självständiga. Att *IASBs* normgivningsprocess inte längre är beroende av det allmänna inflytandet i lika hög grad är enligt Gerboth (1973) ett signalement för att de går från att ta politiskt inflytande i beaktning. Även då *IASBs* normgivningsprocess går mot att vara mindre politiskt påverkad av upprättare går det inte att avskryva den som en politisk process eftersom att de fortfarande bjuder in till kommentarer i remissvaren. Upprättarna har på marginalen fått igenom sin vilja och då denna studie endast undersöker upprättarnas inflytande kan ingen slutsats dras om huruvida andra berörda parter påverkat normgivningen. Genom ovanstående slutsatser kan denna studie bidra till det teoretiska området om att *IASB* som normgivare blivit mer självständiga i sin normgivning och inte beaktar upprättarnas åsikter i sitt agerande, trots att de bjuder in de till att delta.

### **7.1 Eventuell vidare forskning**

Detta avsnitt kommer presentera det som anses vara bra utgångspunkter för vidare forskning. Under studiens gång har olika ämnen observerats som intressanta, då studien varit begränsad är dessa exkluderade men möjligen lämpliga för vidare forskning.

Det första ämne som identifierats för vidare forskning är att den nya standarden inte nödvändigtvis är lämpad för alla branscher. Intäktsredovisning enligt *IFRS* är, som tidigare i studien nämnts, idag uppdelad på olika standarder baserat på hur intäkten genereras. *IFRS 15* skall i kontrast till detta tillämpas för alla branscher och företag med undantag för kontrakt gällande finansiella instrument, leasing, försäkringsavtal samt för icke monetära utbyten mellan företag som verkar i samma bransch (Engman, 2012). Dessa branscher har undantagits av *IASB* och *FASB* då de inte anser att modell går att tillämpa på dessa branscher. Huvudsyftet med *IFRS 15* är att skapa en mer konsekvent användning av intäktsredovisning. Vid uteslutande av de ovan nämnda områdena uppkommer dock problemet om huruvida standarden verkligen är lämplig för alla övriga branscher och huruvida den faktiskt kommer innebära en mer konsekvent tillämpning av intäktsredovisning. Något som anses vara ett ämne högst relevant för vidare forskning. Nämda problem sluter sedan an till nästa område som identifierats för vidare forskning, vilket tyder på att det finns en del branscher och områden som inte uteslutits från standarden, trots att de kommer påverkas i hög grad.

*IFRS 15* kommer att påverka diverse olika branscher och företag på olika nivåer, även om det är sannolikt att de flesta som tillämpar *IFRS* faktiskt påverkas av den nya standarden så tyder tidigare forskning på att en del företag kommer att behöva göra större förändringar än andra (Holzmann, 2011). Då en del branscher är undantagna, vilka nämnts ovan, har det vid studerande av *IFRS 15* samt gällande litteratur kring denna nya standard observerats att de som främst kommer att påverkas av *IFRS 15* är de som arbetar med kontrakt på lång tid. Främst påverkas telekomföretag, fastighetsbranschen, byggbranschen och mjukvaruföretag (Crump, 2014). Utgångspunkter kan här tas i de olika branscherna föra att undersöka hur de påverkas av *IFRS 15*, förslagsvis bör denna forskning genomföras först då standarden börjat tillämpas.

Ytterligare anses att forskning på normbildningen bakom *IFRS 15* hade varit lämplig. Denna studie är avgränsad till normgivningen på grund av bland annat studiens tidsutrymme. Att studera hela processen från upplevt problem till resultat i Husseins (1981:24) modell hade dock varit intressant och gett en bredare förståelse för vilka

parter som påverkat processen. Därav rekommenderas detta område för vidare forskning.

Avslutningsvis är en fortsatt studie inom de ökade kraven på finansiell information lämplig. Denna studie fokuserar på hur upprättarnas åsikter om de ökade kraven på finansiell information har påverkat utformningen av *IFRS 15*. En naturlig uppföljning till denna frågeställning hade varit att undersöka effekterna av förändringarna i de ökade kraven på finansiell information. Effekterna kommer att innebära förbättrad jämförbarhet mellan företag för de finansiella intressenterna, men det medför även mer arbete för företagen som framställer redovisningen. Det möjliga problem som identifierats är framförallt ur företagets synvinkel. En del företag kan möjligen anse att de missgynnas både konkurrensmässigt och ekonomiskt av den mer extensiva finansiella informationen som avslöjas genom tillämpandet *IFRS 15*. Aspekten är mycket intressant och ett bra ämne för vidare forskning.

## Källförteckning

- Anjou, U. (2014). IFRS 15 – Revenue from contracts with customers – Framtidens intäktsredovisning är här!. *Balans* (4), ss. 1-7.
- Artsberg, K. (2005). *Redovisningsteori, -policy och -praxis*. 2 uppl., Malmö: Liber.
- Backman, J. (2008). *Rapporter och uppsatser*. 2 uppl., Lund: Studentlitteratur.
- Beaver, W. (1973). What should be the FASBs objectives? *The Journal of Accountancy*, 136 (2), ss. 49-56.
- Bokföringsnämnden (2006). *BFNAR 2003:3*. Tillgänglig: <http://www.bfn.se/redovisning/rad/bfnar03-3-kons1.pdf> [2015-03-06]
- Bryman, A., och Bell, E. (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. 2 uppl., Stockholm: Liber.
- Callon, M., Lascoumes, P. och Barthe, Y. (2009) *Acting in an Uncertain World: An Essay on Technical Democracy*, London: The MIT press.
- Chuk, E. (2013). Economic consequences of mandated cccounting disclosures: evidence from pension accounting standards. *The Accounting Review*, 88 (2), ss. 395-427.
- Coleman, J. (1959). Relational Analysis: The study of Social Organizations with Survey Methods. *Human Organization*, 17, ss. 28-36.
- Crump, R. (2014). A recognise standard. *Financial Director*, Summer 2014, s. 47.
- Deegan, C., och Unerman, J. (2011). *Financial Accounting Theory*. 2 uppl., Berkshire: McGraw-Hill Higher Education.
- Deegan, C., Morris, R., och Stokes, D. (1990). Audit firm lobbying on propped accounting disclosure requirements. *Australian Journal of Management*, 15 (2), ss. 261-280.
- Eneroth, B. (1987). *Hur mäter man "vackert"? Grundbok i kvalitativ metod*. Stockholm: Natur och Kultur.
- Engman, J. (2012). *IFRS i Fokus*. Tillgänglig: [http://www.deloitte.com/assets/DcomSweden/Local%20Assets/Documents/IFRS\\_i\\_Fokus\\_an2012.pdf](http://www.deloitte.com/assets/DcomSweden/Local%20Assets/Documents/IFRS_i_Fokus_an2012.pdf) [2015-03-01]
- European Commission. (2004). *The challenges for European standardisation*. Tillgänglig: [http://ec.europa.eu/enterprise/policies/european-standards/files/standards\\_policy/role\\_of\\_standardisation/doc/staff\\_working\\_document\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/enterprise/policies/european-standards/files/standards_policy/role_of_standardisation/doc/staff_working_document_en.pdf) [2015-02-13]

FAF (u.d.). *Independence and due process*. Tillgänglig:  
<http://www.accountingfoundation.org/jsp/Foundation/Page/FAFSectionPage&cid=1351027541520> [2015-02-05]

FAR Akademi (2013). *IFRS-volymer 2013*. Stockholm: FAR Akademi.

FAR Akademi (2014). *IFRS-volymer 2014*. Stockholm: Far Akademi.

FASB (2012). *Online Comment Letters*. Tillgänglig:  
[http://www.fasb.org/jsp/FASB/CommentLetter\\_C/CommentLetterPage%26cid=1218220137090%26project\\_id=2011-230](http://www.fasb.org/jsp/FASB/CommentLetter_C/CommentLetterPage%26cid=1218220137090%26project_id=2011-230) [2015-03-20]

FASB (2013). *Rules of Procedure*. Tillgänglig:  
[http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document\\_C&pagename=FASB%2FDocument\\_C%2FDocumentPage&cid=1176162391050](http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage&cid=1176162391050) [2015-02-05]

Gerboth, D.L. (1973) Research, Intuition and Politics in Accounting Inquiry, *Accounting Review*, ss. 475-482.

Héritier, A., och Eckert, S. (2008). New Modes of Governance in the Shadow of Hierarchy: Self-regulation by Industry in Europe. *Journal of Public Policy*, 28, ss. 113-138.

Hertog, J. D. (1999). 5000 General Theories of Regulation. I B. Bouckaert, & G. Geest (red.), *Encyclopedia of Law and Economics*, ss. 223-270. Cheltenham: Edward Elgar.

Holzmann, O. (2011). Revenue Recognition Convergence: The Contract-Based Model. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 22 (6), ss. 87-92.

Hussein, M. E. (1981). The innovative process in financial accounting standards setting. *Accounting, Organizations and Society*, 6 (1), ss. 27-37.

IFRS (2008). *Exposure draft of an improved conceptual framework for financial reporting: chapter 2 qualitative characteristics and constraints of decision-useful financial reporting information*. Tillgänglig:

[http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/EDMay08/Documents/conceptual\\_framework\\_exposure\\_draft.pdf](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/EDMay08/Documents/conceptual_framework_exposure_draft.pdf) [2015-02-25]

IFRS (2011). *Exposure draft ED/2011/6 - A revision of ED/2010/6 - Revenue from Contracts with Customers*.

Tillgänglig:

[http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/EDNov11/Documents/RevRec\\_EDII\\_Standard.pdf](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/EDNov11/Documents/RevRec_EDII_Standard.pdf) [2015-02-10]

IFRS (2012a). *IAS 18 Revenue*. Tillgänglig:

<http://www.ifrs.org/Documents/IAS18.pdf> [2015-02-05]

IFRS (2012b). *IAS 11 Construction Contracts*. Tillgänglig:

<http://www.ifrs.org/Documents/IAS11.pdf> [2015-02-06]

IFRS (2012c) *Revised Exposure Draft comment letters*. Tillgänglig:  
<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Pages/Revised-Exposure-Draft-comment-letters.aspx> [2015-02-06]

IFRS (2014a). *Basis for Conclusions International Financial Reporting Standard*. Tillgänglig:  
<http://www.betterregulation.com/external/IFRS%2015%20-%20Basis%20for%20Conclusions%20-%2028%20May%2014.pdf> [2015-02-10]

IFRS (2014b). *IFRS 15 Revenue Recognition from Contracts with Customers*. Tillgänglig:  
<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Documents/IFRS-15/Revenue-from-Contracts-Project-summary-Feedback-Statement-May-2014.pdf> [2015-01-20]

IFRSa (u.d.). *International Accounting Standards Board*. Tillgänglig:  
<http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Pages/Home.aspx> [2015-02-05]

IFRSb (u.d.). *How we develop IFRSs*. Tillgänglig:  
<http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/How-we-develop-standards.aspx> [2015-02-05]

IFRSc (u.d.). *Setting the agenda*. Tillgänglig:  
<http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/Setting-the-agenda.aspx> [2015-02-05]

IFRSd (u.d.). *Planning the project*. Tillgänglig:  
<http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/Project-planning.aspx> [2015-02-05]

IFRSe (u.d.). *Development and publication of a Discussion Paper*. Tillgänglig:  
<http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/Development-and-publication.aspx> [2015-02-05]

IFRSf (u.d.). *Development and publication of an Exposure Draft*. Tillgänglig:  
<http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/Development-and-publication-of-an-exposure-draft.aspx> [2015-02-05]

IFRSg (u.d.). *Development and publication of an IFRS*. Tillgänglig:  
<http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/Development-and-publication-of-an-IFRS.aspx> [2015-02-06]

IFRS h (u.d.). *Procedures after an IFRS is issued*. Tillgänglig:  
<http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/Procedures-after-an-IFRS-is-issued.aspx> [2015-02-06]

Jorissen, A., Lybaert, N., Orens, R., och Van Der Tas, L. (2014). Constituents' Participation in the IASC/IASB due Process of International Accounting Standard Setting: A Longitudinal Analysis. I R. Di Pietra, S. Mcleay, & O. Ronen (red.), *Accounting and*

*Regulation: New insight on Governance, Markets and Institutions*, ss. 79-110. New York: Springer.

Jorissen, A., Lybaert, N., Orens, R., och Van Der Tas, L. (2012). Formal participation in the IASB's due process of standard setting: A multi-issue/multi-period analysis. *European Accounting Review*, 21 (4), ss. 693-729.

Latour, (2004) *Politics of nature: How to bring the sciences into democracy*, London: Harvard University press.

Le Compete, M. D., och Goetz, J. P. (1982). Problems of reliability and validity in ethnographic research. *Review of Educational Research*, 52, ss. 31-60.

Marton, J., Lumsden, M., Lundqvist, P., och Pettersson, A. (2012). *IFRS- i teori och praktik*. 3 uppl., Stockholm: Sanoma Utbildning.

Meyer, N. (2014). The Political Economy of Standards and Standard-Setting Processes. *Praxis der Informationsverarbeitung und Kommunikation*, 37, ss. 177-181.

Nilsson, S. (2010). *Redovisningens normer och normbildare*. 4 uppl., Lund: Studentlitteratur.

Nobes, C., och Parker, R. (2012). *Comparative International Accounting*. 12 uppl., Harlow: Pearson Education Limited.

Posner, R. (1974). Theories of Economic Regulation. *The Bell Journal of Economics and Management Science*, 5, ss. 335-358.

Saemann, G. (1999). An examination of comment letters filed in the U.S. financial accounting standard-setting process by institutional interest groups. *ABACUS*, 35 (1), ss. 1-28.

Scott, J. (1990). *A Matter of Record: Documentary Sources in Social Research*. 1 uppl., Cambridge: Polity Press.

Stake, R. E. (1995). *The art of case study research*. Thousand Oaks, CA: Sage.

Stigler, G. (1971). The Theory of Economic Regulation. *The Bell Journal of Economics and Management Science*, 2, ss. 3-21.

Strauss, A., och Corbin, J. (1998). *Basics of qualitative research: Techniques and procedures for developing grounded theory*. 2 uppl., Thousand Oaks: Sage.

Wüstemann, J., och Kierzek, S. (2005). Revenue Recognition under IFRS Revisited: Conceptual Models, Current Proposals and Practical Consequences. *Accounting in Europe*, 2, ss. 70-106.

Yin, R. (2013). *Kvalitativ forskning från start till mål*. 1 uppl., Lund: Studentlitteratur.

Young, J. (2014) Separating the Political and Technical: Accounting Standard-Setting and Purification, *Contemporary Accounting Research*, ss. 713-747.

Zeff, S. (2012 ) The Evolution of the IASC into the IASB, and the Challenges it Faces, *The accounting Review*, ss. 807-837.

## Appendix 1

### IAS 11 & 18

Till skillnad från *IFRS 15* som är tänkt att täcka i princip alla former av intäkter så finns idag många olika standarder att tillämpa vid intäktsredovisning. Två av dessa anses dock som de huvudsakliga standarderna: *IAS 18 Intäkter* och *IAS 11 Entreprenadavtal*.

#### *IAS 18 - Intäkter*

*IAS 18* är en av den idag gällande standarderna för redovisning av intäkter. Standarden delar upp intäkterna i tre olika slags transaktioner, försäljning av varor, utförande av tjänsteuppdrag och annans utnyttjande av ett företags tillgångar som ger upphov till ränta, royalty eller utdelning (FAR Akademi, 2014: 445). Som tidigare nämnt så är det när en intäkt uppkommer och till hur mycket den uppgår som är de centrala frågorna vid intäktsredovisning (Marton et al., 2012). När och hur intäkten uppkommer benämns även som när en intäkts skall realiseras och för att kunna avgöra detta används realisationsprincipen. Realisationsprincipen säger att man redovisar en intäkt då två kriterier är uppfylla: troliga framtida ekonomiska fördelar tillfaller företaget och då de kan mätas på ett tillförlitligt sätt (IFRS, 2012a). Kriterierna är gemensamma för alla de olika sorters transaktioner och det spelar ingen roll om det är en intäkt från en försäljning över disk i en affär eller om det är en utdelning från ett aktieinnehav. Ytterligare en gemensam nämnare för de olika slags transaktionerna är att intäkterna vilka erhålls från köparen skall värderas till verkligt värde (Marton et al., 2012).

Det finns inte endast gemensamma kriterier som skall vara uppfyllda för att en intäkt skall realiseras. Intäkter från försäljning och intäkter från utförda tjänsteuppdrag har, utöver de två tidigare nämnda kriterierna, egna kriterier som måste vara uppfyllda för realisering skall ske (Marton et al., 2012).

För försäljning av varor är dessa att:

- Företaget har till köparen överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med varornas ägande.
- Företaget bibehåller inget sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis kan förknippas med ägandet och företaget utövar inte heller någon reell kontroll över de sålda varorna.
- De utgifter som uppkommit eller förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

(FAR Akademi, 2014: 447-448)

Ett stort fokus ligger här på överförande av de väsentliga riskerna. Det finns ingen generell mall för när risker och förmåner övergått från säljaren till köparen, men en granskning av den specifika transaktionen bör göras. I många fall är dock den juridiska äganderätten eller det fysiska innehavet bra måttstockar för att avgöra om risker och förmåner har övergått (Marton et al., 2012).

Slutligen så tillkommer vid realisering av intäkter från tjänsteuppdrag utöver de två gemensamma kriterierna följande:

- Färdigställandegraden vid rapportperiodens slut kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.



- De utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra tjänsteuppdraget kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

(FAR Akademi, 2014: 449)

Färdigställande graden spelar här en viktig roll för hur stor del av intäkterna som skall realiseras. Det finns tre metoder för att fastställa färdighetsgraden: att undersöka arbetet på basis av gjorda undersökningar, se till utförda tjänster på balansdagen i proportion till vad som totalt skall utföras eller så kan man undersöka förhållandet mellan nedlagda utgifter på balansdagen och beräkna totala utgifter (FAR Akademi, 2014: 449).

### ***IAS 11- Entreprenadavtal***

*IAS 11* behandlar sådana intäkter som härstammar från "företag som utför entreprenadavtal eller ett liknande uppdrag" (FAR Akademi, 2013: 385). Ett entreprenadavtal definieras som ett avtal som särskilt förhandlats fram för att fastställa om uppförande av en tillgång, eller i vissa fall en kombination av tillgångar som står i nära samband eller är beroende av varandra sett till utformningen (IFRS, 2012b).

Intäktsredovisningen för entreprenadavtal kan anses simpelt vid första anblick men det som gör intäkter från entreprenadavtal svåra att redovisa är att start- och slutdatum ofta tillfaller olika redovisningsperioder. Svårigheterna innebär att intäkterna och kostnaderna från det utförda arbetet skall tas upp under olika perioder (IFRS, 2012b).

*IAS 11* har en del likheter med tidigare beskrivna *IAS 18*. Precis som för *IAS 18* skall intäkterna tas upp till verkligt värdet. Även det faktum att standarden delas upp på olika sorters transaktioner samt att det finns en del kriterier som skall uppfyllas för att realisering av intäkter skall kunna ske, är en likhet. De olika typerna av transaktioner för entreprenadavtal är de som sker på fast räkning och de som sker på löpande räkning. Kriterierna för realisering är delvis samma för de båda typerna av entreprenadavtal, men precis som vid *IAS 18* så finns det även skillnader (IFRS, 2012b).

Gemensamt vid realisering för de båda sorterna av entreprenadavtal är att:

- Inkomsten skall kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt,
- Samt att det skall vara sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med uppdraget kommer att tillfalla uppdragstagaren.

(FAR Akademi, 2013: 388-389).

Kriterierna är mycket lika de som framställs för *IAS 18* och speciellt de för tjänsteuppdrag, skillnaden ligger i att det i *IAS 11* benämns som ekonomiska fördelar "förknippade med uppdraget" och som "förknippade med transaktionen" i *IAS 18* (FAR Akademi, 2013: 388-389).

Ser vi till skillnader så är kraven för realisering vid fastpris följande:

- Såväl de totala utgifterna för att slutföra uppdraget som fastställandegraden vid rapportperiodens slut kan mätas på ett tillförlitligt sätt och
- De uppdragsutgifter som hänför sig till uppdraget kan klart identifieras och mätas på ett tillförlitligt sätt så att jämförelse med tidigare beräkningar kan göras.

(FAR Akademi, 2013: 388).

Fastpriskontrakt bygger på ett redan förbestämt pris, eller ett förutbestämt pris per enhet och precis som för tjänsteuppdrag under *IAS 18* så är fastställandegraden här av stor vikt (Bokföringsnämnden, 2006).

Slutligen så gäller för löpanderäkning följande:

- De uppdragsutgifter som, oavsett om de uttryckligen framgår att de skall ersättas eller ej, hänför sig till uppdraget, samt klart kan identifieras och mätas på ett tillförlitligt sätt.

(FAR Akademi, 2013: 389).

Vid avtal på löpande räkning finns inget förutbestämt pris utan ersättning utgår från ett förutbestämt pris per tidsenhet, den faktiskt tidsåtgången och om faktiskt utgifter för utfört arbete om sådana finns (Bokföringsnämnden, 2006).

## Appendix 2

### IFRS 15

Som nämnt i introduktionen innebär *IFRS 15* att utgångspunkt är från en så kallad balansräkningsansats med utgång från ett kontrakt mellan parterna, detta identifieras i steg ett i modellen nedan som består av fem steg. Kontraktet innehåller en tillgång i form av löfte om ersättning och en skuld i form av prestationsåtagande. Kontraktet redovisas i balansräkningen och intäkten redovisas sedan vid överföringen av en vara eller tjänst, vilket medför att tillgången i kontraktet ökar eller skulden minskar (Anjou, 2014). Redovisningen av intäkten sker enligt modellen nedan.

Händelse	Netto position i kontraktet	Tillgång i kontraktet	Skulder i kontraktet
<b>Kunden betalar (reducerar kvarstående rättighet)</b>	Minskar	Minskar	Ökar
<b>Företaget överför vara eller tjänst (reducerar kvarstående skuld)</b>	Ökar	Ökar (redovisar intäkt)	Minskar (redovisar intäkt)

(Källa: *IFRS, 2014b*)

### Fem stegs modellen

I bakgrundskapitlet i denna studie finns en kortfattad introduktion till, samt beskrivning av, den tekniska innebörden av *IFRS 15*. Nedan följer en mer utförlig beskrivning av den fem stegs modell som introduceras i samband med den nya standarden.

De fem stegen:

1. Identifiering av kontraktet
2. Identifiering av de olika prestationsåtagandena i kontraktet
3. Fastställande av transaktionspriset
4. Fördelning av transaktionspriset på de olika prestationsåtagandena
5. Redovisning av intäkten när respektive prestationsåtagne uppfyllts.

Kontraktet är ett avtal mellan två parter, det skall ha affärsmässig innebörd och innehålla prestationsåtaganden och rättigheter samt betalningsvillkor. I vissa fall är det tillåtet att flera kontrakt från samma kund slås samman till ett eller att man använder en portföljansats, utifall att gällande villkor uppfylls. Vid uppförande av kontraktet är det viktigt att det skall vara sannolikt att man får betalt för prestationsåtagandena i framtiden.

Vid identifieringen av prestationsåtagandena är det ett kriterium att varan eller tjänsten skall vara distinkt. Detta betyder att kunden kan använda varan eller tjänsten enskilt och att den är oberoende av en annan vara eller tjänst. Åtagandet skall även vara separat identifierat i kontraktet, oberoende av andra åtaganden. Om varan eller tjänsten inte är urskiljbar kan den, utifrån vissa kvalifikationer, slås samman med en starkt sammankopplad vara eller tjänst (*IFRS, 2014b*).

Nästa steg är att fastställa transaktionspriset, detta speglas av den summa man förväntar sig i utbyte mot överföring av prestationsåtagandet. Oftast är detta ett fast pris, men i vissa fall inkluderas även en del uppskattningar. Priset är det man förväntar sig ha rätt till och hör samman med att man vid identifieringen av kontraktet skall förvänta sig att erhålla betalning vid överföringen av prestationsåtagandet. För de kontrakt som innehåller rörliga ersättningar redovisas bara den del som inte är sannolik att man skall behöva återföra i framtiden till följd av felaktigheter i uppskattningar. Efter fastställande av transaktionspriset skall fördelas detta på de olika prestationsåtgärderna. Typiskt sätt sker fördelningen i relation till det fristående försäljningspriset, om inte detta är identifierbart görs en uppskattning (IFRS, 2014b).

Det sista steget är att redovisa intäkten, detta görs när prestationsåtagandena uppfylls till följd av att varan eller tjänsten är överförd. Som nämnt ovan anses varan eller tjänsten vara överförd när kunden fått kontrollen över den, vilket skiljer sig från tidigare bestämmelser vilka fokuserade överföringen av risk och förmåner. När ett prestationsåtagande utförs över en längre tid redovisas prestationsåtagandet antingen vid en specifik tidpunkt eller över tiden. Då utförande över tiden precis som för succesiv vinstavräkning, finns det speciella kriterier för att detta skall få klassas som "över tiden". Företaget väljer därefter en lämplig metod för att mäta hur stor del av intäkten man skall redovisa (IFRS, 2014b).

## Appendix 3

### *Reviderat utkast IFRS 15*

#### **IN 33**

The proposed requirements specify various disclosure requirements that would enable users of financial statements to understand the nature, amount, timing and uncertainty of revenue and cash flows arising from contracts with customers. To achieve that objective, an entity would disclose qualitative and quantitative information about all of the following:

- (a) its contracts with customers (including a reconciliation of contract balances);
- (b) the significant judgements, and changes in judgements, made in applying the proposed requirements to those contracts; and
- (c) any assets recognised from the costs to obtain or fulfil a contract with a customer.

#### **IN34**

In addition, the boards propose amending IAS 34 Interim Financial Reporting and ASC Topic 270 on interim reporting to require some information to be disclosed for interim reporting periods.

#### **Question 5**

The boards propose to amend IAS 34 and ASC Topic 270 to specify the disclosures about revenue and contracts with customers that an entity should include in its interim financial reports.

The disclosures that would be required (if material) are:

- The disaggregation of revenue (paragraphs 114 and 115)
- A tabular reconciliation of the movements in the aggregate balance of contract assets and contract liabilities for the current reporting period (paragraph 117)
- An analysis of the entity's remaining performance obligations (paragraphs 119–121)
- Information on onerous performance obligations and a tabular reconciliation of the movements in the corresponding onerous liability for the current reporting period (paragraphs 122 and 123)
- A tabular reconciliation of the movements of the assets recognised from the costs to obtain or fulfil a contract with a customer (paragraph 128).

Do you agree that an entity should be required to provide each of those disclosures in its interim financial reports? In your response, please comment on whether those proposed disclosures achieve an appropriate balance between the benefits to users of having that information and the costs to entities to prepare and audit that information. If you think that the proposed disclosures do not appropriately balance those benefits and costs, please identify the disclosures that an entity should be required to include in its interim financial reports.

### **Disaggregation of revenue**

**114:** An entity shall disaggregate revenue from contracts with customers (excluding amounts presented for customers' credit risk) into the primary categories that depict how the nature, amount, timing and uncertainty of revenue and cash flows are affected by economic factors. To meet the disclosure objective in paragraph 109, an entity may need to use more than one type of category to disaggregate revenue.

**115:** Examples of categories that might be appropriate include, but are not limited to, the following:

- (a) type of good or service (for example, major product lines);
- (b) geography (for example, country or region);
- (c) market or type of customer (for example, government and non-government customers);
- (d) type of contract (for example, fixed-price and time-and-materials contracts);
- (e) contract duration (for example, short-term and long-term contracts);
- (f) timing of transfer of goods or services (for example, revenue from goods or services transferred to customers at a point in time and revenue from goods or services transferred over time); and
- (g) sales channels (for example, goods sold directly to consumers and goods sold through intermediaries).

### **Reconciliation of contract balances (see paragraph IE17)**

**117:** An entity shall disclose in tabular format a reconciliation from the opening to the closing aggregate balance of contract assets and contract liabilities. The reconciliation shall disclose each of the following, if applicable:

- (a) the amount(s) recognised in the statement of comprehensive income arising from either of the following:
  - (i) revenue from performance obligations satisfied during the reporting period; and
  - (ii) revenue from allocating changes in the transaction price to performance obligations satisfied in previous reporting periods;
- (b) cash received;
- (c) amounts transferred to receivables;
- (d) non-cash consideration received;
- (e) effects of business combinations; and
- (f) any additional line items that may be needed to understand the change in the contract assets and contract liabilities.

### **Performance obligations**

**118:** An entity shall disclose information about its performance obligations in contracts with customers, including a description of all of the following:

- (a) when the entity typically satisfies its performance obligations (for example, upon shipment, upon delivery, as services are rendered or upon completion of service);
- (b) the significant payment terms (for example, when payment is typically due, whether the consideration amount is variable and whether the contract has a significant financing component);

- (c) the nature of the goods or services that the entity has promised to transfer, highlighting any performance obligations to arrange for another party to transfer goods or services (ie if the entity is acting as an agent);
- (d) obligations for returns, refunds and other similar obligations; and
- (e) types of warranties and related obligations.

**119:** For contracts with an original expected duration of more than one year, an entity shall disclose the following information as of the end of the current reporting period:

- (a) the aggregate amount of the transaction price allocated to remaining performance obligations; and
- (b) an explanation of when the entity expects to recognise that amount as revenue.

**120:** An entity may disclose the information in paragraph 119 either on a quantitative basis using the time bands that would be most appropriate for the duration of the remaining performance obligations or by using qualitative information.

**121:** As a practical expedient, an entity need not disclose the information in paragraph 119 for a performance obligation if the entity recognises revenue in accordance with paragraph 42.

#### **Onerous performance obligations**

**122:** An entity shall disclose the amount of the liability recognised for onerous performance obligations along with a description of all of the following:

- (a) the nature and amount of the remaining performance obligation(s) in the contract that are onerous for which the liability has been recognised;
- (b) why those performance obligations are onerous; and
- (c) when the entity expects to satisfy those performance obligations.

**123:** An entity shall disclose in tabular format a reconciliation from the opening to the closing balance of the liability recognised for onerous performance obligations. The reconciliation shall include the amounts attributable to each of the following, if applicable:

- (a) increases in the liability from performance obligations that became onerous during the period;
- (b) reductions of the liability from performance obligations satisfied during the period;
- (c) changes in the measurement of the liability that occurred during the reporting period; and
- (d) any additional line items that may be needed to understand the change in the liability recognised.

#### **Assets recognised from the costs to obtain or fulfil a contract with a customer**

**128:** An entity shall disclose a reconciliation of the opening and closing balances of assets recognised from the costs incurred to obtain or fulfil a contract with a customer (in accordance with paragraphs 91 and 94), by main category of asset (for example, costs to obtain contracts with customers, precontract costs and set-up costs). The reconciliation shall include amounts related to each of the following, if applicable:

- (a) additions;
- (b) amortisation;
- (c) impairment losses;
- (d) reversals of impairment losses; and
- (e) any additional line items that may be needed to understand the change in the reporting period.

*(Källa: IFRS, 2011)*



## Appendix 4

### *Slutlig standard IFRS 15*

IFRS 15 also includes a cohesive set of disclosure requirements that would result in an entity providing users of financial statements with comprehensive information about the nature, amount, timing and uncertainty of revenue and cash flows arising from the entity's contracts with customers. Specifically, IFRS 15 requires an entity to provide information about:

- (a) revenue recognised from contracts with customers, including the disaggregation of revenue into appropriate categories;
- (b) contract balances, including the opening and closing balances of receivables, contract assets and contract liabilities;
- (c) performance obligations, including when the entity typically satisfies its performance obligations and the transaction price that is allocated to the remaining performance obligations in a contract;
- (d) significant judgements, and changes in judgements, made in applying the requirements to those contracts; and
- (e) assets recognised from the costs to obtain or fulfil a contract with a customer.

The objective of the disclosure requirements is for an entity to disclose sufficient information to enable users of financial statements to understand the nature, amount, timing and uncertainty of revenue and cash flows arising from contracts with customers. To achieve that objective, an entity shall disclose qualitative and quantitative information about all of the following:

- (a) its contracts with customers (see paragraphs 113–122);
- (b) the significant judgements, and changes in the judgements, made in applying this Standard to those contracts (see paragraphs 123–126); and
- (c) any assets recognised from the costs to obtain or fulfil a contract with a customer in accordance with paragraph 91 or 95 (see paragraphs 127–128).

**111:** An entity shall consider the level of detail necessary to satisfy the disclosure objective and how much emphasis to place on each of the various requirements. An entity shall aggregate or disaggregate disclosures so that useful information is not obscured by either the inclusion of a large amount of insignificant detail or the aggregation of items that have substantially different characteristics.

**112:** An entity need not disclose information in accordance with this Standard if it has provided the information in accordance with another Standard.

#### **Contracts with customers**

**113:** An entity shall disclose all of the following amounts for the reporting period unless those amounts are presented separately in the statement of comprehensive income in accordance with other Standards:

- (a) revenue recognised from contracts with customers, which the entity shall disclose separately from its other sources of revenue; and
- (b) any impairment losses recognised (in accordance with IFRS 9) on any receivables or contract assets arising from an entity's contracts with customers, which the entity shall disclose separately from impairment losses from other contracts.

#### **Disaggregation of revenue**

**114:** An entity shall disaggregate revenue recognised from contracts with customers into categories that depict how the nature, amount, timing and uncertainty of revenue and cash flows are affected by economic factors. An entity shall apply the guidance in paragraphs B87–B89 when selecting the categories to use to disaggregate revenue.

**115:** In addition, an entity shall disclose sufficient information to enable users of financial statements to understand the relationship between the disclosure of disaggregated revenue (in accordance with paragraph 114) and revenue information that is disclosed for each reportable segment, if the entity applies IFRS 8 *Operating Segments*.

### **Contract balances**

**116:** An entity shall disclose all of the following:

- (a) the opening and closing balances of receivables, contract assets and contract liabilities from contracts with customers, if not otherwise separately presented or disclosed;
- (b) revenue recognised in the reporting period that was included in the contract liability balance at the beginning of the period; and
- (c) revenue recognised in the reporting period from performance obligations satisfied (or partially satisfied) in previous periods (for example, changes in transaction price).

**117:** An entity shall explain how the timing of satisfaction of its performance obligations (see paragraph 119(a)) relates to the typical timing of payment (see paragraph 119(b)) and the effect that those factors have on the contract asset and the contract liability balances. The explanation provided may use qualitative information.

### **Performance obligations**

**119:** An entity shall disclose information about its performance obligations in contracts with customers, including a description of all of the following:

- (a) when the entity typically satisfies its performance obligations (for example, upon shipment, upon delivery, as services are rendered or upon completion of service), including when performance obligations are satisfied in a bill-and-hold arrangement;
- (b) the significant payment terms (for example, when payment is typically due, whether the contract has a significant financing component, whether the consideration amount is variable and whether the estimate of variable consideration is typically constrained in accordance with paragraphs 56–58);
- (c) the nature of the goods or services that the entity has promised to transfer, highlighting any performance obligations to arrange for another party to transfer goods or services (ie if the entity is acting as an agent);
- (d) obligations for returns, refunds and other similar obligations; and
- (e) types of warranties and related obligations.

### **Transaction price allocated to the remaining performance obligations**

**120:** An entity shall disclose the following information about its remaining performance obligations:

- (a) the aggregate amount of the transaction price allocated to the performance obligations that are unsatisfied (or partially unsatisfied) as of the end of the reporting period; and
- (b) an explanation of when the entity expects to recognise as revenue the amount disclosed in accordance with paragraph 120(a), which the entity shall disclose in either of the following ways:
  - (i) on a quantitative basis using the time bands that would be most appropriate for the duration of the remaining performance obligations; or
  - (ii) by using qualitative information.

**Assets recognised from the costs to obtain or fulfil a contract with a customer**

**127:** An entity shall describe both of the following:

- (a) the judgements made in determining the amount of the costs incurred to obtain or fulfil a contract with a customer (in accordance with paragraph 91 or 95); and
- (b) the method it uses to determine the amortisation for each reporting period.

**128:** An entity shall disclose all of the following:

- (a) the closing balances of assets recognised from the costs incurred to obtain or fulfil a contract with a customer (in accordance with paragraph 91 or 95), by main category of asset (for example, costs to obtain contracts with customers, pre-contract costs and setup costs); and
- (b) the amount of amortisation and any impairment losses recognised in the reporting period.

**Other disclosures**

In addition to disclosing significant events and transactions in accordance with paragraphs 15–15C, an entity shall include the following information, in the notes to its interim financial statements, if not disclosed elsewhere in the interim financial report. The information shall normally be reported on a financial year-to-date basis.

- (a) ...
  - (l) the disaggregation of revenue from contracts with customers required by paragraphs 114–115 of IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*.

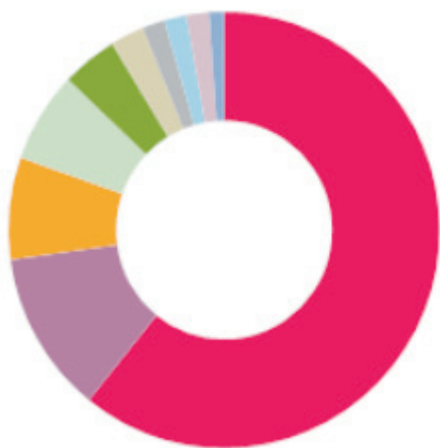
*(Källa: IFRS, 2014b)*

# Kör IASB över upprättarnas åsikter?

**Den nya standarden för intäktsredovisning har väckt stort intresse bland annat hos upprättarna. Men trots detta har IASB till stor del ignorerat deras åsikter. Växer IASBs inflytande som normgivare eller kommer IFRS 15 att bli en kort historia?**

Efter en långlivad normgivningsprocess har IASB och FASB äntligen skapat en ny standard för intäktsredovisning vid namn IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers. Att normgivningsprocessen varat i över ett decennium tyder på att det är ett komplext problem som krävt mycket överläggande och diskuterade. Under flertalet tillfällen i denna normgivningsprocess har normgivarna bjudit in till deltagande från utomstående – något som tagits väl emot. Totalt sett har hela 1554 remissvar kommit in under processen ett tecken på att intäktsredovisning är ett område som berör många. Detta är föga förvånande då redovisning av intäkter är ett område som rör alla företag.

Enligt en nyligen genomförd studie vid Lund Universitet är det framförallt upprättarna som skickat in remissvar till denna standard, de representerar hela



Inlämnade remissvar

■ Upprättare 61%

61% av de totala remissvaren och de är till övervägande del negativa till standarden. Även då de flesta upprättarna är negativa till standarden överlag så är det framförallt de ökade kraven på finansiell information som väckt åsikter. Gällande de ökade kraven på finansiell information är det främst att IFRS 15 kommer att innebära höga kostnader, att nuvarande standarder är tillräckliga och att de vill ha en mer flexibel tillämpning som fått upprättarna att reagera. Utöver detta använder upprättarna ofta argumentet om att IFRS 15 skulle vara negativt för användarna för att försöka stoppa implementeringen, något som inte passar in på tidigare forskning om att användarna uppskattar ökad finansiell information.

*”Trots detta tydliga missnöje har IASB valt att se förbi upprättarnas åsikter....”*

Att upprättarna varit negativa till de ökade kraven på finansiell information är inte något de försökt dölja, vid en nyligen genomförd studie framgår det att 54% är negativa till de ökade kraven på finansiell information medan endast 3% är positiva. Trots detta tydliga missnöje har IASB valt att se förbi upprättarnas åsikter och inte bara behålla de ökade kraven på finansiell information i den årliga rapporteringen utan de har dessutom adderat ytterligare krav i den slutliga standarden. En knapp tröst för upprättarna är dock att kraven på finansiell information till stor del undantagits ifrån interimrapporteringen, något som bör kunnat muntra upp upprättarna.

Valet att ta hänsyn till upprättarnas åsikter till viss del kan anses som taktiskt och på gränsen till slugt. De ges sken av att de inkluderar upprättarnas åsikter i normgivningsprocessen, men i själva verket spelar förändringen de gjort ingen betydande roll. IASB demonstrerar här sin växande makt som normgivare samt att inte är räds för att ta egna beslut.

Avslutningsvis kan det ifrågasättas huruvida IASBs normgivningsprocess går mot att påverkas mindre av upprättarna, trots att de skickat in överlägset flest remissvar vilka inte beaktats. Resultatet av detta kan bli att IASB blir mer självständig som normgivare alternativt att IFRS 15 inte blir långlivad som standard inom redovisningsvärlden. Som med allt annat så får tiden avgöra vilket av alternativen det blir.

REBECCA JOHANSSON & SOFIE NILSSON